جامعة الجزائر

كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه
في العلوم الإقتصادية
بعنوان :

الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي
حالة
BP EXPLORATION LIMITED

إعداد : شعيب شنوف

إشراف الأستاذ الدكتور ناصر دادي عدون

أمام لجنة المناقشة المشكلة من :

أ.د/محمد بوتين...........رئيسا

أ.د/ ناصر دادي عدون......مقررا

أ.د/سعدان شبايكي.......عضوا

أ.د/اسماعيل عرباجي.....عضوا

أ.د/نورالدين شنوفي.......عضوا

د.محمد الامين حمدي....خبيرا

السنة الجامعية 2006-2007

ان الكتابة الاكادمية في نظرية المحاسبة ليس لها منهج خاص نظرا لاتساع موضوعاتا من جهة ، و تشابكها مع الفروع المحاسبية من جهة أخرى، و اختلاف مداخل التناول فيها من جهة ثالثة، لذلك كانت المهمة صعبة لإيجاد التوازن المطلوب في هذا الموضوع المطروح متبعا في ذلك نصيحة لوقا باسيليو .

Who does nothing makes, no mistakes, who makes no mistakes learns nothing

فأرجو أن أكون قد وفقت في الإلمام بالإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات و علاقتها بالممارسة المحاسبية و المعايير المحاسبية الدولية

الاهداء

الى والدتي التي أرضعتني الصبر...

الى والدى الذي علمني حب العمل و نبذ الكسل...

الى الجميل الأتي ....الزوجة الكريمة...حنون.س

الى كل من وفر لي أسباب الراحة...

الى كل أساتذتي في جميع الأطوار...

الى كل من يبذل جهدا من أجل انقاذ الإنسان و الإنسانية.

أهدي هذا العمل

شكر و تقدير

أتقدم بالشكر الى الأستاذ الدكتور ناصر دادي عدون على النصائح و المعلومات التي ماشح عن تقديمها لي.

كما أتقدم بالشكر و العرفان الى كل من قدم لي يد المساعدة لإنجاز هذا البحث.

شنوف شعيب

الكلمات المفتاح

المحاسبة الدولية، المعايير المحاسبية، الممارسة المحاسبية، الشركات متعددة الجنسيات، التوافق المحاسبي الدولي، المعايرة.

Abstract: Theorical and pratical views of accounting are now going through a turbulence area and everybody is thinking that accounting is confronted with a real problem of identity. It is necessary to adapt accounting framework to the economics situation and to the globalization of firms general strategies.

Key- Words
International Accounting, accounting standards, accounting practical, international company, Accounting framework, Accounting harmonization, standardization.

Résumé: la comptabilité, théorique et pratique, traverse aujourd'hui une sérieuse crise d'identité. On s'interroge sur l'évolution qu'il faut faire subir aux standards comptables pour les rendre plus adaptes aux conditions économiques actuelles et à la mondialisation de l'économie.

Mots clés
La comptabilité internationale, les normes comptables, pratiques comptables, les sociétés multinationales, Cadre comptable. Harmonisation comptable. Normalisation.

فهرس الموضوعات

Abréviations utilisées **المصـــطلحات المســـــتعملة**

A	
AAA	American accounting association
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants
ARC	Accounting Regularly Committee
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Accounting Principles Board
AMF	Autorité des Marchés Financiers
ARB	Accounting Research Bulletin
ARC	Accounting Regulatory committee
ASB	Accounting Standard Board
ASC	Accounting Standard Committee
B	
BRI	Banque des Règlements Internationaux
C	
CAP	Committee on Accounting Principles
CESR	Committee of European Securities Regulators
CNC	Conseil National de la Comptabilité – Algérie-
CNC	Commission des Normes Comptables –France-
CNCC	Compagnie National des Commissaires aux Comptes
COB	Commission des Opérations de Bourse
E	
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EITF	Emerging Issues Task Force
ESC	European securities Committee
D	
DGI	Direction Général des Impôts
F	
FASB	Financial Accounting Standard Board
FEE Fédération des experts comptables européens	
G	
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
I	
IAS	International accounting standard
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standard Committee
IASCF	International Accounting Standard Committee Foundation
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
ICAI	Institute of Charterd Accountants in Ireland

ICAS	Institute of Chartered Accountants in Scotland
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International financial reporting interpretations committee
IFRS	International financial reporting standard
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ISO	International Organization for Standardization
S	
SEC	Securities Exchange Commission
SIC	Standing Interpretations Committee

Référentiel IFRS [1]	=	IAS+ IFRS+ SIC+IFRIC

[1] ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises et Normalisation Internationale, Séminaire en collaboration avec le réseau d'experts, France-Maghreb, Alger, juin 2005.

المقدمة العامة

1- تمهيد :

يتميز الاقتصاد العالمي اليوم بنوع من الاندماج والترابط ،الأمر الذي يجعل من الدول النامية بلدانا تابعة ومتأثرة بكل ما يدور في البيئة العالمية ، بحيث أصبح كل ما هو محلي يخضع لواقع عالمي صارم .

لقد كثر الحديث هذه الفترة عن المجتمع التكنولوجي الحديث أو عن مجتمع الاستهلاك، فأصبحت هذه المفاهيم تستخدم كأدلة عن الإحساس العام بأننا بدأنا ندخل مرحلة جديدة تختلف عن سابقاتها ،وتحتاج في جميع الأحوال إلى مزيد من التأمل والمعرفة ،ولعل أهم التغيرات المستمرة ، التغير في وسائل الإنتاج وما يترتب عنه من تغير مستمر في الأذواق وفي الكفاءات الفنية لعناصر الإنتاج .

إن تاريخ الثورة الصناعية كما هو معروف مرتبط بنشأة الرأسمالية ، وقد قامت الرأسمالية الأولى المعروفة باسم الرأسمالية التجارية على أنقاض النظام الإقطاعي ، وظهور أوجه جديدة من النشاطات، في مقدمتها التجارة والصناعة ، وقد ارتبط ذلك بعالم جديد تسوده المخاطر وعدم الاستقرار ،وبذلك دخل عنصر التنبؤ والحساب كعنصر أساسي في الحياة الاقتصادية، ومن ذلك نجد أن الحساب والتفضيل بين مختلف الإمكانيات المتاحة أصبح أمرا ضروريا .

فالنظرية الاقتصادية علمتنا أن سلوك المستهلك الرشيد، يهدف إلى محاولة استخدام دخله المحدود للحصول على أكبر قدر ممكن من الإشباع ، باختيار السلع التي تحقق له ذلك ، مع تحديد الكميات المناسبة لكل منها .

كذلك على المستهلك أن يختار بين الاستهلاك الحالي وبين الاستهلاك المستقبلي الذي هو الادخار ،ونفس الشيء تقريبا نجده عند المنتج.

وبشكل أوضح فنظرية المشروع أو المؤسسة تبين لنا كيف يستطيع المنتج أن يتخذ قراراته المتعلقة بالاستثمارات، وبين وجوه الاستثمارات الممكنة.

وفي كل ذلك نجد أن الحساب الاقتصادي قد أصبح جزءا من حياة المجتمع الذي قد اتسع نطاقه،حيث يكاد يشمل الاقتصاد في مجموعة في أشكال مختلفة،ومن هذا المنطلق تأتي أهمية الأدوات التي نصل بها إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

ويأخذ الحساب الاقتصادي أشكالا متعددة، ابتداء من الدراسات والتحاليل على المستوى الكلي،وبالتالي نحصل على الخطط الوطنية،وهناك نماذج وأدوات في هذا المجال.

ٓ هناك طرائق وأدوات على المستوى الجزئ ـ Ʉ أو المؤسس ـ ة الاقتص ـ ادية، مث ـ ل اختي ـ ار الاستثمارات والإحصاء،و المؤسسة بدورها تنشط داخل ٰيط اجتماعɄ واقتصادي يتميز للاركة وتطور سريعين في كل جوانبƅ، ومن هذƵ التقنيات والأدوات في ʼلتاɀ هذƵ الدراسات،ووسائل الحساب الاقتصادي،وتعتبر ٰاسبة المؤسسة في أشكالها المختلفة (العامة،التحليلية،التقديرية،.....) قاعدة أساسية لإستخراǯ المعلومات والأرقام التي على أساس ـ ها ي ـ تم ات ـ ـ خاذ الإج ـ راءات والقرارات وتستعمل في الحساب الاقتصادي .

ولأهمية المحاسبة العامة في المؤسسة كقاع ـ دة معلوم ـ ات تس ـ تعمل في ʼلتا ـ ɀ جوان ـ ب التسيير،انطلاقا من التخطيط،المتابعة Ǚلى المراقبة، أصبحت ضمن ما يسمى بأنظم ـ ة معلوم ـ ات التسيير، ومن بين أهم هذƵ الأدوات المستخدمة في التسيير عموما،نجد الأنظمة المعلوماتي ـ ة ال ـ تي تستعمل من طرف الشركات العالمية العملاقة في Ǚطار الأنظمة المحاسبية المختلفة حƓ تعطɄ أكثر فعالية لعملية التسيير.

والجزائر اليوم تقوم بفتح اقتصادها على الاقتصاد العالمɄ في Ǚطار الشراكة،وأشكال أخرى من التعامل كالاستثمار المباشر وفتح رأس المال،أو تأجير مؤسسات وطنية لمؤسسات أجنبي ـ ة ذات ţربة وأقدمية في التعامل الاقتصادي أو في مجال التسيير وأنظمتƅ،والتي في الواقع من بين العناصر التي تسعى المؤسسات الجزائرية Ǚلى الاستفادة منها والتكيɀ في نفس الوقت مع الواقع الاقتصادي في Ǚطار العولمة.

العولمة التي من بين أهم أدواتا المنظمة العالمية للتƴارة والمنظمات الدولية المالية ، بالإضافة Ǚلى أهم فاعل و هو الشركات متعددة الجنسيات، التي دخلت Ǚلى الجزائر للاستثمار خاصة في قطاع المحروقات .

فالعولمة اليوم تقتضɄ تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي يك ـ ون في مس ـ توى التط ـ ورات الاقتصادية ،هذƵ التغيرات في النظام المحاسبي ينبغɄ أن تكون أكثر تقنية وموضوعية ، وحƓ يكون النظام المحاسبي فعالا ، يجب أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند Ǚجراء أي تعديل ، هذƵ العناصر ينبغɄ أن تكون متكاملة ومتƴانسة في Ǚطار المعايير المحاسبية الدولية ، وبالتالي ارتب ـ اȓ المحاسبة بالتوجƅ الاقتصادي الجديد .

كما ţدر الإشارة Ǚلى أن انتشار الشركات متعددة الجنسيات في العاƁ وزي ـ ادة نش ـ اطاتا الدولية ، واتساع رقعة أعمالها ، أدى Ǚلى ǛȀور مشاكل ٰاسبية عديدة عƴزت ٰاسبة المؤسسة الكلاسيكية على حلها، وهذا ينطبق أيضا على المخطط المحاسبي الوطني الجزائري،الذي ٓ Ǚعدادƽ في ǛȀل مبادǛ الاقتصاد الموجƅ ،لتلبية أهداف الاقتصاد الكلɄ، فالمخطط المحاسبي الوطني الجزائري

قد لا يلبي حاجيات المستثمرين ضمن اقتصاد أكثر حرية نظرا لاختلاف أهـداف المحاسـبة في النوعين من الاقتصاد .

وهذا ينطبق أيضا على كل الأنظمة المحاسبية الكلاسيكية التي عجزت عـن إيجـاد حلـول للمشاكل المحاسبية على المستوى الدولي،وهذا ما مهد إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة الدوليـة ، والتي تكمن أهميتها في تلبية طلب على المعلومات التي تحتاجها جميع الأطراف المعنية ، بالإضـافة إلى إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية للنشاطات الدولية للشركات متعددة الجنسيات.

وعملية توفير المعلومات التي تمثل مخرجات النظام المحاسبي في شكل قوائم مالية اصـطدمت بجملة من العوائق نظرا لاختلاف الأنظمة المحاسبية ،وكذلك الممارسات المحاسبية ، ممـا أدي إلى صعوبة إعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية ،وخصوصا بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات ، التي تخضع فروعها والشركات التابعة لأنظمة محاسبية مختلفة تحكمها ظروف بيئية وثقافية متباينـة ، وهذا ما أدى إلى صعوبة تبادل المعلومات المحاسبية والمالية، التي تساعد مستخدمي القوائم الماليـة لاتخاذ قراراتم الاقتصادية بصفة دقيقة و أكثر راشدة .

2- **طرح الاشكالية** :

من هنا جاءت الضرورة إلى إيجاد توافق دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة لتسهيل قراءة القوائم المالية ولما لا الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي واسع النطاق . وتزداد أهمية هـذا الطرح خاصة إذا علمنا أن الطلب على المعلومات أصبح يشكل العنصر الأساسـي في اتخـاذ القرارات الاستثمارية ، كما أن التقارير المالية الحالية غير متجانسة وتختلف بـإختلاف الأنظمـة المحاسبية وهذا ما شكل عائقا أمام الشركات متعددة الجنسيات .

وأمام هذا الطرح يأتي التساؤل المحوري :

هل تلبي المحاسبة الكلاسيكية حاجيات الشركات متعددة الجنسيات ؟ و مامدى أهمية التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين ؟

3- **فرضيات البحث** :

لمعالجة هذه القضايا سوف نفترض من البداية مايلي :

ا-أن غياب إطار تصوري للمحاسبة يستجيب لإحتياجات الشركات متعددة الجنسـيات ، هو الذي أدى إلى عدم اعتماد المخطط المحاسبي الوطني المحاسبي الجزائري كمرجعيـة للمعالجـة المحاسبية من طرف المستثمرين الأجانب في الجزائر .

ب-أن اĈهودات المحلية منها والدولية المبذولة في مجال التوافق المحاسبي الدولي تتǂǇ بشـكل إيجاŸ من خلال الممارسات المحاسبية Ŵو توحيد Ţاسبي عاŭ .

ت-يتوقŽ نجاح الممارسة المحاسبية في الشركات عموما وفي الشركات متعددة الجنسـيات خصوصا ، على مدى التوافق بين المعايرة والمعايير الدولية حƠ تكـون المحاسـبة في خـدمت الاقتصاد.

ƫ-أن المعالجة المحاسبية للنشاطات الدولية للشركات متعددة الجنسيات ينبغـŸ أن تسـند للإطار المحاسبي الدولي، وهذا في ǛǱ عولمة ضوابط اعداد التقرير المالي.

ǆ-أن عملية أعداد القوائم المالية الموحدة ينبغŸ أن تكون على أساس الاستحقاق المحاسبي ، وكذلك الاستمرارية في النشاƱ .

4 - Ţديد إطار البحث :

- Ţاولة ربط البحوƭ الجامعية ŝتطلبات التنمية الاقتصادية ، وهذا مطلـب الكـثير مـن الجهات .

تتم هذƋ الدراسة ŝوضوع الشركات متعددة الجنسيات ، والممارسـات المحاسـبية علـى المستوى الدولي وذلك من خلال :

- اقتصر البحث على دراسة عرů الإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات ، مع Ţاولة مقارنة بين الأنظمة المحاسبية الأمريكية ،الدولية ، الفرنسية ، والنظام المحاسبي الجزائري.

- Ţاولة عرů طبيعة التوافق الدولي والتوحيد المحاسبي العاŭ .

- Ţاولة دراسة المشاكل المحاسبية للنشاطات الدولية للشركات متعددة الجنسيات.

- كما اقتصرت الدراسة الميدانية على هيكلة شركة بريتيش بتروليوم و الممارسة المحاسـبية لفروعها في الجزائر ، وعرů ŶاذƱ للقوائم المالية للشركة الام .

- لا يتضمن البحث دراسة Ţليلية لتفاصيل كل معيار Ţاسبي على حدة.

5 - أسباب اختيار الموضوع :

- الرغبة الشخصية في البحث في مثل هذه المواضيع.

- طبيعة مكان العمل الذي أتواجد به وظروف العمل الخاصة بطبيعة العقد المبرم بين شركة سوناطراك والمستثمر الأمريكي _ البريطاني (BP.AMOCO - ARCO) في الجزائـر ،حيـث ينص العقد على استعمال المخطط المحاسبي الوطني لكن في الواقع غير ذلك.

- خطورة التلاعبات المالية التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات ،خصوصا بين الفروع والشركات التابعة وبين الشركة الأم،بالإضافة إلى التهرب الضريبي الحاصل.

- ظروف وواقع العولمة الحالي،وغزو الشركات متعددة الجنسيات السوق الجزائرية ،خصوصا قطاع المحروقات،حتم علينا البحث في مثل هذه المواضيع، من أجل المسـاهمة في تطـوير أدوات التسيير،وذلك بما يتلاءم مع ظروف العولمة بمفهومها الواقعي الحالي .

6-أهمية هذه الدراسة :

تـأتي أهمية هذه الدراسة في كون أن أهداف التنمية الاقتصادية،ليست ذات دلالة ما لم تكن هناك وسائل وأدوات لتحقيقها،وتتفاوت هذه الأدوات والوسائل في الأهمية إلا أن محاسبة المؤسسة في أشكالها المختلفة تبقى من بين أهم الأدوات والوسائل من خلالها يمكن تحقيق الفعالية،خاصـة مع مرور الاقتصاد الوطني من مركزي لا يهتم بالفعالية والمر دودية التجاريـة إلا في الدرجـة الثانية،بعد الأهداف الاجتماعية، إلى نظام اقتصادي حقيقي أول اهتماماته هو الفعالية في التسيير وكفاءة استعمال الموارد المتاحة .

7-أهداف الدراسة :

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة في إطار الفرضـيات الأولية .

- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى عرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليـل طبيعـة التوافـق والتوحيد المحاسبيين الدوليين.

- تـهدف هذه الدراسة إلى تحليل للمشاكل المحاسبية على المستوى الدولي .

8-منهج الدراسة وأدواتها :

نظرا للطبيعة المتشابكة لهذا الموضوع سوف نحاول استخدام المناهج المعتمدة في الدراسـات الاقتصادية عموما،فالبايث سوف نعتمد على المنهج الوصفي في بعض فصولها المتعلقة بالإسـتعراض النظام المحاسبي ،أما الأدوات المستخدمة في هذه البحوث هي :

أدوات التحليل المعتمدة في النظرية الاقتصادية ؛

النصوص والتشريعات المتعلقة بالمجال المحاسبي .

9- الدراسات السابقة:

في حدود علم الباحث تم تناول هذا الموضوع من الزوايا التالية في الأطروحات الآتية :

- **جلول الساسي** :

[Comptabilité de l’entreprise et système économique, L’expérience algérienne]

أطروحة دكتوراه دولة قدمت في باريس سنة 1986 تدور إشكاليتها حول قدرة المعلومات المحاسبية بصفة عامة و المعدة من طرف المخطط المحاسبي الوطني بصفة خاصة على تلبية حاجيات المؤسسة و الدولة.

و هل هناك إمكانية لتحرير المحاسبة من القيود القانونية حتى تقوم بوظائفها الأساسية.

جاءت هذه الدراسة في جانبين، الأول لتحديد طلبات المعلومات من طرف مستعملي النظام المحاسبي، أما الثاني مدى الإجابات المقدمة من النظام المحاسبي على الاحتياجات من المعلومات.

هذه الدراسة أهملت دور و أهمية المعايير المحاسبية الدولية في عملية التوافق المحاسبي الدولي.

- **إسماعيل عرباجي** :

[Les comptabilités d’entreprise et nationale]

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بجامعة الجزائر، التساؤل الرئيسي فيها يدور حول العلاقة بين المحاسبة العامة و بين المحاسبة الوطنية، تناولت هذه الدراسة تحليلا حول إشكالية كل من المحاسبتين و العلاقة بينهما.

هذه الدراسة أهملت موضوع التوحيد المحاسبي العالمي و التوافق الدولي حسب المعايير المحاسبية الدولية.

- Nicoleta Farcane:

[L'information comptable dans une économie en transition : le cas des comptes de groupe en Roumanie]

هذه الدراسة عبارة عن دكتوراه دولة قدمت بفرنسا سنة 1995، إشكالية هذه الدراسة تمحورت حول أهمية المعلومات المحاسبية و المالية في الاقتصاديات التي تحولت من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي و تناولت هذه الدراسة حالة الشركات الرومانية الكبرى، هذه الدراسة أهملت التوحيد المحاسبي العالمي.

- Wolfgang Dick : [L'image des performances dans les comptes annuels le cas de la France et de l'Allemagne]

هذه الدراسة عبارة عن دكتورة دولة قدمت في فرنسا سنة 1996 ، الدراسة مقارنة بين المحاسبة في فرنسا ونضيرتا في ألمانيا ،كما تناولت هذه الدراسة أيضا التوجيه الرابع للاتحاد الأوربي ،والتوافق المحاسبي الأوربي، لكنها أهملت التوحيد المحاسبي العالمي .

- Nathalie lugagne DELPON : [Unification et adaptation locale des systèmes de contrôle dans les entreprises multinationales]

الدراسة عبارة عن دكتورة دولة قدمت في فرنسا سنة 1997، تناولت الدراسة نظام مراقبة التسيير في الشركات متعددة الجنسيات ،كما تناولت هذه الدراسة التحويلات التي تتم بين الفروع والشركات التابعة، وبين الشركة الأم وكيفية مراقبة هذه التحويلات .

كما تناولت هذه الدراسة حالات شركات دولية أمريكية ، يابانية ، وأخرى أوروبية .

لكن هذه الدراسة رغم أهميتها إلا أنها أهملت مسألة التوحيد المحاسبي العالمي .

10- مساهمة البحث :

بالإضافة إلى محاولة تدارك بعض الجوانب التي أهملت بشكل أو بآخر في الدراسات السابقة، فإن مساهمة هذه الدراسة تتمثل في:

تناول الإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات والعوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى أوجه التشابه والاختلاف بين بعض الأنظمة المحاسبية ؛

كما تتناول هذه الدراسة طبيعة التوافق الدولي والتوحيد المحاسبي العالمي ، بالإضافة إلى المعايير الدولية ،وكذلك المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات.

11- خطة وهيكل البحث :

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذا البحث إلى خمسة فصول تسبقها مقدمة وخاتمة لكل فصل ، ثم عرضنا النتائج المتواصل إليها ، كما قدمنا بعض التوصيات .

الفصل الأول : الإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات

حاولنا من خلال هذا الفصل عرض طبيعة وأهمية المحاسبة الدولية والعوامل المؤثرة فيها ، كما تناولنا من خلال هذا الفصل الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة الأمريكية ،المعايير المحاسبية الدولية ، المحاسبة الفرنسية ، والنظام المحاسبي الجزائري ،كما تناولنا في نهاية الفصـل القيـاس المحاسـبي والشفافية والإفصاح في المحاسبة الدولية .

الفصل الثاني : التوحيد المحاسبي العالمي

من خلال هذا الفصل حاولنا عرض وتحليل طبيعة التوافق المحاسبي الدولي أسبابه وأهدافـه ، التحديات والعوائق التي تواجه التوافق الدولي ، بالإضافة إلى التوحيد المحاسبي و الأطر التصـورية للمحاسبة.

الفصل الثالث : الشركات متعددة الجنسيات المعايرة و المعايير

تناولنا من خلال هذا الفصل ماهية الشركات متعددة الجنسيات ،تأثير الشركات متعـددة الجنسيات على البلدان المضيفة ، بالإضافة إلى عملية المعايرة وعلاقتها بالهيئات الدولية للمعايرة.

كما تناولنا أيضا في هذا الفصل إطار المعايير المحاسبية الدولية ،بالإضافة إلى عرض و إعداد القوائم المالية .

الفصل الرابع : محاسبة المعاملات الأجنبية في الشركات متعددة الجنسيات

من خلال هذا الفصل تناولنا العمليات بالعملة الأجنبية بما فيها أسعار الصـرف والعوامـل المؤثرة فيها ، عقود الصرف الآجلة ،كما تناولنا ترجمة القوائم المالية وأهميتها .

كما تناولنا من خلال هذا الفصل المحاسبة وتغيرات الأسعار ، ومشكلة أسعار التحـويلات الدولية ، بالإضافة إلى نظم المحاسبة الضريبية على المستوى الدولي .

الفصل الخامس : الدراسة الميدانية تناولنا من خلال هدا الفصل التطبيقـي الـدورة المحاسبية في شركة بريتش بترو ليوم في الجزائر والقوائم المالية للشركة الأم والشـركة الوطنيـة للبترول سوناطراك.

الفصل الاول

الإطار العام للمحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات

مقدمة الفصل الأول :

يمكن القول أن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى دراسة المحاسـبة تتمثـل في مـدى أهميـة الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية ، وكـذلك إعـداد القوائم المالية ، الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات ،وبالتـالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد .

لكن التطور المستمر في قطاع الأعمال أدى إلى ظهور موضوعات جديدة تتطلب متابعة من الفكر المحاسبي وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير النظم والقواعد المحاسبية لتستجيب لتلك التغيرات الجديدة في ظل التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة، وهذا ما مهدى إلى ظهـور مـا يسمى بالمحاسبة الدولية .

سنحاول من خلال هذا الفصل تناول ماهية المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات و طبيعة و أهمية المحاسبة الدولية و العوامل المؤثرة فيها ، القياس المحاسبي و الإفصاح في المحاسبة الدوليـة، بالإضافة إلى الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة، مع محاولة عرض دراسة مقارنة، و من خلال ذلك نتطرق إلى مشروع النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات في الجزائر .

1- ماهية المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات

من خلال هذه الفقرة نتناول ماهية المحاسبة و أهمية وجود نظرية محاسبية و النظام المحاسبي في الشركات المتفرعة و العلاقة بين الفروع و الشركة الأم.

1-1 ماهية المحاسبة:

توصف المحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها بأنها لغة الأعمال كما توصف بأنها لغة المال ولسان حاله، ومن حيث نشاطها توصف بأنها نظام للمعلومات يعتمد على القياس، والتوصل إلى المعلومات المالية .

وبدأ الاهتمام بالمحاسبة كعلم منذ 1494م عندما نشر لوقا باسيليو (Lucapacioli) كتاب في الجبر ضمنه فصلا عن القيد المزدوج [1]. وإن كان البعض يرى أن أول من كتب عن القيد المزدوج هو (Benedetto Cotrugli) والذي أعد كتابه في عام 1458م [2].

وإذا ما سلمنا أن المحاسبة علم فإن كل علم ينبغي أن يستند إلى نظرية تحدد أهدافه ،مجالاته ، وأساليبه وتعمل على تطويرها.

فالمحاسبة هي أحد فروع مجموعة العلوم الاجتماعية، وهي في حاجة إلى إطار منطقي متكامل بين فروع هذه المجموعة وبين فروع العلوم الأخرى، وفي هذا المجال نجد أن المحاسبة من حيث الأهداف أو المجالات أو الوسائل متطورة ومتغيرة .

والنظرية في المجال المحاسبي هي مجموعة المبادئ العملية المتناسقة، والمشتقة من مجموعة الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم من خلال مجموعة مفاهيم خاصة [3].

[1] محمود السيد الناغي ، نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية ، المكتبة العصرية، مصر ، 2002.ص 21

[2] Vernon Kam, Accounting theory, John wiley ET sons, 1990, P: 19.

[3] محمود السيد الناغي ، المرجع السابق، ص:23 .

2-1 أهمية وجود نظرية محاسبية :

إن أهمية المحاسبة في مجتمعنا المعاصر مرتبطة بتوفير نظرية علمية تساير التطورات التي تحدث في عالم المال والاقتصاد والعمل على تطوير التطبيقات المحاسبية الجارية والمستجدات، ويمكن أن يتم استنباط المبادئ العملية لنظرية المحاسبية عن طريق الفروض المنطقية وأن تقاس سلامة تلك المبادئ عن طريق مدى اتفاقها مع أحد الفروض المنطقية التي حددها الباحثون في هذا الفرع[1].

إن عدم وجود إطار واحد لنظرية عامة للمحاسبة لا يمنع من البحث والاجتهاد لمحاولة صياغة هذا الإطار.

وفي هذا المجال يمكن الاعتماد على جملة من النقاط والفروض الأساسية، بحيث تساهم النظرية المحاسبية في تحقيق ركن الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة، وتفسر طبيعة المجهودات المرتبطة بها.

وجود نظرية بما تتضمنه من فروض ومبادئ علمية يؤدي إلى خلق كيان ملموس للمحاسبة، ويصنفها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة، بدلا من أن تكون مجرد وسيلة للتسجيل والتبويب والعرض، وبالتالي يساعد ذلك على وضع المحاسبين في المكانة اللائقة بهم[2].

3-1 المحاسبة في الشركات ذات الفروع :

قد تقوم الشركات بإنشاء فروع لها بقصد تحقيق أهداف و أغراض معينة ،و تتحدد هذه الأهداف من خلال:

- إنشاء فروع و ذلك بهدف تسويق منتجاتها بأقل تكاليف ممكنة .
- قد يتم إنشاء فروع في مناطق استخراج المواد الأولية بغية الحصول على المواد الأولية بأسعار منخفضة.
- يمكن إنشاء فروع في مناطق متعددة بحيث تخدم كل منها الشركة الأم من زاوية معينة.

[1] حلمي ناصر ، نحو نظرية عامة للمحاسبة ومجال تطبيقها، مجلة المحاسبة، الإدارة والتأمين كلية التجارة، القاهرة، العدد 9، ص:13 .

[2] نفسه، ص.:22.

1-3-1 العوامل التي تؤثر في تصميم النظام المحاسبي للفروع :

يتأثر النظام المحاسبي للفروع بكثير من العوامل الخاصة بطبيعة المؤسسة و أهمها ما يلي [1]:

-طبيعة الشركة من حيث نواحي نشاطه و نظامه الإداري وحجم هذا النشاط، فقد يكون الفرع مجرد مكتب لتلقي طلبات العملاء أو لتنفيذ أوامر المركز الرئيسي ومتابعتها.

-و قد تكون وحدة صناعية لتحويل المواد الأولية بصناعة تامة الصنع، أو لتنفيذ مرحلة صناعية معينة،وقد يكون الفرع شركة قائمة بذاتها مهمتها البحث و التنقيب ،كما هو الشأن في الشركات البترولية.

1-3- 2 دور التعامل بين الشركة الأم والفروع :

أ- الحالة الأولى : إذا كانت الفروع تتمتع بسلطة و استغلال عن الشركة الأم ، و تفرض هذه الأخيرة حق الإشراف و المراقبة، هنا يقوم الفرع بالشراء المباشر من الأسواق، و قد يتلقى السلع التي يحتاجها من الشركة الأم، فهنا يقوم بالتسجيل المحاسبي لعمليات الشراء والبيع والدفع والتحصيل .

يتطلب النظام المحاسبي في هذه الحالة نوعا من الاستقلالية حيث يتم مسك مجموع من الدفاتر كما يتم تحديد العلاقة بين الفروع و الشركة الأم ،وذلك عن طريق فتح الحسابات ما بين الوحدات والشركة الأم ،وهنا يكون النظام المحاسبي متمتعا باللامركزية في الحسابات.

ب- الحالة الثانية : إذا كانت الفروع مجرد مكاتب تتسلم المنتجات من الشركة الأم لبيعها لحسابها و تحصل منها على المبالغ اللازمة لنفقاتها عن طريق سلفة مستديمة ، هنا تتولى الشركة الأم عملية مسك الدفاتر و السجلات المحاسبية ،و في ظل هذه العوامل يكون النظام المحاسبي مركزيا لحسابات الفروع بالشركة الأم.

1-4 النظام المحاسبي المركزي و النظام المستقل للحسابات

1-4-1 النظام المركزي للحسابات :

يتم مسك الدفاتر المحاسبية على مستوى الشركة الأم وكل العمليات تتم على مستوى مركزي مما يسهل عمل الفروع .

[1] محمود السيد الناغي ، مرجع سابق.ص 29

1-4-2 النظام اللامركزي لحسابات الفروع المستقلة :

إمساك مجموعة دفترية مستقلة لكل فرع ، قد يكون الفرع ملزما بإمساك مجموعة من الدفاتر والسجلات بشكل مستقل ،وذلك إذا كان الفرع يقوم بنشاط مستقل عن نشاط الشركة الأم و وجود الفرع في منطقة أو بلد بعيد عن البلد الأم للشركة، و مثال عن ذلك فروع البنوك، شركات التامين و الشركات البترولية .

كما يمكن أن تكون هناك استقلالية في الحصول على السلع الضرورية للفروع من غير مصادر الشركة الأم هذه الظروف تتطلب مسك دفاتر وسجلات محاسبية مستقلة عن الشركة الأصلية أو الشركة الأم .

1-5 تحديد العلاقة بين المركز الرئيسي و الفروع:

في حالة الفروع المستقلة يتم تسجيل العمليات المحاسبية بشكل مستقل كما تستخرج الحسابات الختامية التي تصور نتيجة نشاط الفرع و ميزانيته ، و يتم إرسال ملخصات للحسابات بصفة دورية و في نهاية السنة تكتفي الشركة الأم بفتح حسابا في دفاترها باسم حساب الفرع ، تسجل فيه العمليات المتبادلة بين الشركة الأم و الفرع[1] .

كما يمسك الفرع في دفاتره مقابل ذلك حسابا باسم الشركة الأم لتسجيل نفس العمليات،و تقوم الشركة الأم بإدماج ميزانية الفروع في ميزانيتها ، وذلك في قائمة واحدة تجمع عناصر الأصول و عناصر الخصوم مع استبعاد حساب (رصيد) ما بين الوحدات أو الفروع، بحيث يتقاصى كل منهما مع الآخر، لأن الشركة الأم تقوم بتسجيل قيودا تقابل القيود التي يسجلها الفرع في مجموعته الدفترية .

ولهذا فان ميزان مراجعة الشركة الأم يضم رصيد حساب الفرع الذي يكون عادة مدينا[2]. بينهما يضم ميزان مراجعة الفرع حساب الشركة الأم الذي يكون دائنا في هذه الحالة، لأنهما حسابان متناظران و متقابلان، و إذا كان رصيد حساب الفرع في دفاتر الشركة الأم دائنا فان رصيد حساب الشركة الأم في دفاتر الفرع لابد أن يكون مدينا بنفس المبلغ .

ونظرا لتطابق هذان الحسابان مع اختلاف في نوع الرصيد فهما لا يظهران في الميزانية المجمعة [3].

[1] رضا خيرت، النظم المحاسبية الخاصة دار النهضة العربية، بيروت،1979 ، ص 140

[2] لأنه يمثل المال الذي تستثمره الشركة الأم في الفرع نتيجة إرسال الأصول الثابتة و الأموال النقدية و البضاعة اللازمة لمزاولة نشاطه.

[3] رضا خيرت النظم، المحاسبية الخاصة،المرجع السابق، ص 146

1-6 الرقابة المالية على حسابات الفروع :

تقوم الشركات متعددة الجنسيات بالمتابعة و المراقبة الدورية لفروعها ولهذا الغرض ينبغي على هذه الفروع اعداد التقارير المالية الدورية (عادة كل شهر) كما هو الحال للشركات البترولية لأن الدورة المحاسبية شهرية و هذا يهدف الى مراقبة التطور عمليات الفروع .

هذه التقارير المالية تمس جملة من العناصر الهامة التي لها علاقة مباشرة بنشاطات الفروع و أهم هذه التقارير مايلي :

- تقارير خاصة لمتابعة المخزون السلعي ،و من أجل متابعة حركة المخزون فإن هذه الشركات تستعمل تكنولوجيا عالية حتى يتسنى لها المتابعة الدقيقة لحركة المخزونات ، و من أهم الأنظمة المعلوماتية نجد نظام MAXIMO و نظام OPMAN[1] اللذان يستعملان لتسيير المخزونات ومعالجتها محاسبيا.

- تقارير خاصة لمتابعة العمليات النقدية حيث يتم اعداد تقارير دورية للتدفقات النقدية الواردة و الصادرة و الرصيد الجديد لكل دورة محاسبية ،و هنا أيضا يمكن اعداد هذه التقارير انطلاقا من أنظمة محاسبية متطورة مثل نظام ORACLE[2].

- كما يتم اعداد تقارير دورية خاصة لمتابعة المبيعات الذي يتناول هذا التقرير حجم المبيعات للفرع و مقارنة المبيعات الفعلية بالمبيعات المقدرة .و وفقا للميزانية التقديرية يتم مقارنة الاستثمارات التقديرية بالاستثمارات المحققة ،و تقديم تحليلات موضوعية للانحرافات أو الفرو قات ان وجدت.

1-7 استخدام الأنظمة المحاسبية المعلوماتية في رقابة المخزون وحسابات العملاء

يعتبر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية من أحدث التقنيات المشروعات الحديثة ، فالتقدم التكنولوجي في المراحل الإنتاجية و التسويقية و المالية ، يستلزم الحصول على بيانات فورية و دقيقة تمكن ادارة الشركات من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب .

---

[1] BP AMOCO, Finance manger's guide, MAXIMO U.I, Release U.1.1, MRO Soft ware, INC, 2001, p: 33-145.

[2] BP AMOCO, ORACLE AP, gestion fournisseurs version 10, juillet 1999, P : 3 -7

ومن المعروف أن أنظمة المعلومات واجهت ما يطلق عليه "THREE Cs" أي استخدام كل من الحاسوب COMPUTER ووسائل الاتصال COMUNICATION و الرقابة CONTROL و كل من هذه العناصر يؤدي إلى تغيرات أساسية في مضمون أنظمة المعلومات و بالتالي في مضمون النظام المحاسبي بوصفه جزء من نظام المعلومات بالشركات[1] .

فخلال العشرية الأخيرة ظهرت تغيرات جوهرية في أنظمة المعلومات، فمن جهة ازداد الطلب على المعلومات من حيث كميتها ونوعيتها ، و ذلك نتيجة للزيادة في حجم الوحدات الاقتصادية و تزايد التعقيد في الهيكل التنظيمي ،ومن جهة أخرى ازدادت قدرة أنظمة المعلومات على تلبية الاحتياجات المعروضة عليها نتيجة لاستخدام الحاسوب و لإتباعها الأساليب الحديثة في الرقابة و الاتصال ، بحيث تستخدم الشركات الأنظمة المعلوماتية المحاسبية لمراقبة حركة المخزونات بشكل فعال و دقيق[2] ،كما تستخدم هذه الأنظمة لإعداد الدفاتر السجلات المحاسبية سواء الخاصة بنظام الطلبيات أو لمعالجة الفواتير الخاصة بعملية الشراء والبيع ، وكذلك السداد والتحصيل[3].

من خلال تقديم هذه الفقرة يمكن القول أنه ينبغي أن تكون هناك نظرية محاسبية تضبط العمل المحاسبي في الشركات متعددة الجنسيات و تحدد العلاقة بين الفروع و الشركات التابعة و بين الشركة الأم.

[1] محمود السيد الناغي ، مرجع سابق، ص 78.

[2] BP AMOCO, user guide, Maximo, release 4.1.1 MRO Soft INC, 2001: p: 291-295

[3] BP AMOCO, ORACLE AP, Gestion fournisseurs, version10, volume2, juillet 1995 p: 4-77

2 – طبيعة وأهمية المحاسبة الدولية والعوامل المؤثرة فيها :

من خلال هذه الفقرة سوف نتناول مفهوم وأهمية المحاسبة الدولية ، العوامل المؤثرة فيها ،و المشاكل التي تواجهها.

2-1- مفهوم المحاسبة الدولية :

يمكن أن نعطي مفهوما للمحاسبة الدولية انطلاقا من الإطار العام للمحاسبة ككل من خلال المعاملات الدولية، فالمحاسبة الدولية هي الإطار العام لمعالجة مختلف الأحداث والمعاملات التجارية الدولية، وهي تتم بالإجراءات التي تساعد على حل المشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية باختلاف أشكالها للشركات متعددة الجنسيات .

كما يمكن أن نعرف المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من المقاييس الدولية الموحدة والتي تكون مقبولة عموما على المستوى الدولي رغم وجود اختلافات بين الأنظمة المحاسبية[1].

وعموما يمكن القول أن مصطلح المحاسبة الدولية يدل على وجود تعامل مالي ومحاسبي بين أكثر من شركة وفي أكثر من دولة، وهي التي تؤثر على بيانات التقارير المالية، وهي تشمل المحاسبة المالية، التكاليف، والمحاسبة الإدارية، وكذلك عملية مراجعة ومراقبة الحسابات و كذا التحليل المالي الدولي[2].

يمكن القول أن المحاسبة الدولية تعبر عن تطور الفكر المحاسبي للخروج من نطاق الممارسة المحلية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية في الإطار الدولي .

2-2- أهمية المحاسبة على المستوى الدولي :

تكمن أهمية المحاسبة الدولية بصفة عامة في توفير المعلومات الضرورية واللازمة، والتي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمحاسبة تمثل النشاط الخدمي الذي يوفر المعلومات المالية الكمية ، وذلك بهدف تقديم خدمات لمستخدمي البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات اللازمة، وبالتالي تساعد في عمل الاختيارات المنطقية من بين الاستخدامات البديلة للموارد النادرة عند القيام بالأنشطة التشغيلية والاقتصادية، ومن خلال ما تقدم يمكن أن نرى العلاقة بين المحاسبة وعملية اتخاذ القرارات، حيث عادة ما يتم توفير المعلومات من خلال تقارير تمثل المخرجات

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص7.

[2] Christel Decock, comptabilité internationale, Economica, France, février 2005, p: 25.

النهائية للنظام المحاسبي والتي تتكون من خلال البيانات المتولـدة مـن الأنشـطة والأحـداث الاقتصادية[1].

2-3- العوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية:

هناك جملة من العوامل التي لها تأثير مباشر على المحاسبة الدولية، هذه العوامل يمكن إجمالها في العناصر التالية :

أ- **الاستثمارات الأجنبية المباشرة** : يتم الاستثمار الأجنبي عن طريق الشركات الدولية، وذلك بتحويل رؤوس الأموال من البلد الأم إلى دولة أخرى، وهذا بهدف توسيع أسواق هـذه الشركات في بلدان مختلفة، وحتى يتم ترجمة هذه المعاملات ينبغي الاعتماد علـى مـا يسـمى بالمحاسبة الدولية، وبالتالي يكون لهذه الاستثمارات تأثير على المحاسبة الدولية، وذلك من خـلال عمليات الصرف، وترجمة العملة الأجنبية ، بهدف المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية [2].

ب- **الشركات الدولية** : هي الشركات التي تباشر أنشطتها الاقتصادية في أكثر من دولة عن طريق شبكة من الفروع أو القطاعات، أو الشركات المستثمرة فيها، أو الشركات التابعـة ، وهي عادة تنتشر في أكثر من دولة، بحيث تستفيد من المزايا النسبية لوفرة الموارد في مكـان دون آخر، ولا شك أن انتشار هذا النوع من الشركات في مختلف بلدان العالم يتطلب وجود أنظمـة محاسبية، ومعايير دولية موحدة لتحقيق متطلبات المستثمرين الأجانب والمحليين [3].

---

[1] Christel Decock, op-cit., P: 32

[2]Gilles Darmois, comprendre les états financiers, les sociétés pétrolières et Gazières, ENSPM, France, 2004 p: 33.

[3]Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales, Conclusions sur les procédures à suivre par les sociétés transnationales en matière de comptabilité et de présentation de l'information, Nations Unies - New York, 1989,p : 89

ج- **الاقتصاد الدولي** : أن التقدم الموجود في الأسواق العالمية نتيجة للتكتلات الاقتصادية الدولية، ووجود شركات عالمية متضامنة فيما بينها، للبحث مع شركاء مختلفين في الجنسية، بغية الوصول إلى هدف تعظيم الأرباح، هذه المعاملات بين مختلف الشركاء الاقتصاديين على المستوى الدولي تكون لها تأثير على مجريات و طبيعة المحاسبة على المستوى الدولي.

د- **نظام النقد الدولي** : من خلال نظام أسعار الصرف وتدفق رؤوس الأموال والتعديلات التي تطرأ على موازين المدفوعات، نتيجة لهذا النظام النقد الدولي ، تحدث مشكلات أسعار الصرف،وبالتالي يقع التأثير المباشر على المحاسبة الدولية، على اعتبار أن المعاملات بالعملة الأجنبية تعتبر أهم العناصر في المحاسبة الدولية .

4-2 المشاكل التي تواجه المحاسبة الدولية:

ان المحاسبة الدولية تهدف إلى استعمال لغة محاسبية مشتركة، وإزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية، وهذا يتطلب حصر الاختلافات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية بين الدول، وهذا يطرح مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبة ، كما يطرح مشكلة اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها، ونوعية التقارير التي ترتبط بالشركات، ومستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، وطرائق وأساليب إعدادها، المعايير المحاسبية المعتمدة، بالإضافة إلى مشكلة اختلاف وتباين طرائق المراجعة من دولة إلى أخرى وتباين المعايير من بلد لآخر[1].

[1] Muriel Nahmieas, L'essentiel des normes, IAS/IFRS, Ed. Organisation, France, avril 2004. , P: 27.

بالإضافة إلى مشكلة إعداد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات ،والتي لها فروع عديدة في بلدان مختلفة والتي تطبق معايير محاسبية مختلفة أضف إلى ذلك مشكلة تحويل العملة، ومشاكل القوة الشرائية لوحدات النقد.

أما من بين أهم المشاكل التي تطرح في هذا المقام هو اختلاف القوانين الضريبية ،مما يطرح مشكلات محاسبية عديدة[1].

وحسب قائمة المفاهيم للمحاسبة المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية، فإن هناك خاصتين تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة بالنسبة لمتخذي القرارات هما الملاءمة والمصداقية [2]، ولا شك أن المحاسبية الدولية توفر معلومات ملائمة إلى متخذي القرارات في ظل الاقتصاد العالمي الحالي، ومن هنا تأتي وتزداد أهمية المحاسبة الدولية، من خلال محاولة تحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق والتجانس في الطرائق والأساليب المحاسبية بين بلدان العالم.

وهذا بهدف استعمال لغة محاسبية مشتركة، بغية تسهيل عملية انتقال رؤوس الأموال والبضائع، والخدمات عبر الحدود،كما أن زيادة حجم التجارة الدولية والاستثمار، وبروز الشركات متعددة الجنسيات، وما يصاحبها من مشكلات محاسبية، ووجود تباين بين الظروف والعوامل الاقتصادية والاجتماعية بين الدول، كل هذا أدى إلى ضرورة التركيز على أدبيات مهنة المحاسبة نحو التوصل إلى مجموعة من المقاييس والمعايير الدولية تحكم الممارسة المهنية، تتعدى نطاق الحدود الوطنية، ويمكن من خلال ذلك تجاوز إفرازات العولمة وما يصاحبها من مشكلات محاسبية على المستوى الدولي.

إن الزيادة المتسارعة في حركة رؤوس الأموال والبضائع والتكنولوجيا بين الدول الى جانب ظهور الشركات الدولية أو الشركات متعددة الجنسيات دفعت بالمحاسبة الى تعقيدات لم تعرفها من قبل. و من خلال تناولنا لمفهوم المحاسبة الدولية و أهميتها و المشاكل التي تواجهها، يمكن استنتاج أن المحاسبة الدولية وجدت نتيجة للاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية، وظهور الأبعاد الدولية للمحاسبة . وهذا ما سوف نحاول التطرق إليه من خلال الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة في فقرة لاحقة.

[1]Gilles darmois, Op-Cit, p: 11.
[2] WALTON Peter, *La comptabilité anglo-saxonne,* Repères, La découverte, Paris, 2001,p :22.

3- التأثيرات البيئية على المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات :

من خلال هذه الفقرة سوف نتناول تأثير النظم الاقتصادية والسياسية على المحاسبة ،وكذلك تأثير النظم القانونية والنظام التعليمي ،والديانة على المحاسبة الدولية .

1-3 النظام الاقتصادي :

كما هو معروف فإن النظام الاقتصادي عموما له علاقة مباشرة بالنظام المحاسبي،على اعتبار أن المحاسبة ما هي إلا ترجمة للأحداث الاقتصادية، ويختلف الارتباط بين المحاسبة والنظام الاقتصادي، وكذا درجة التأثير حسب التطور الاقتصادي، ومستوى التطور التكنولوجي، حيث نجد أن النظام المحاسبي في بلد متطورا اقتصاديا، يختلف على النظام المحاسبي في بلد يسير في طريق النمو.

فعلى مستوى مصادر تمويل المشروعات في الشركات، فإن عملية الإفصاح المحاسبي والتقرير المالي، تكون موجهة إلى المقرضين، في حالة ما إذا كانت مصادر التمويل هي القروض، وبالتالي فإن التقارير المحاسبية تكون موجهة بشكل مباشر إلى الدائنين. أما في حالة ما تكون مصادر التمويل الأساسية ممثلة في حقوق الملكية، فإن التقارير المالية والمحاسبية تكون موجهة إلى اهتمامات حاملي الأسهم [1].

وفي بعض البلدان فإن قوانين الضرائب لها تأثير مباشر على المحاسبة، حيث يوجد في بعض البلدان مثل ألمانيا فرنسا، واليابان، الدخل الذي يخضع للضريبة هو نفسه الموجود في التقارير المالية، حيث النظام المحاسبي ينبغي أن يتوافق بشكل متزامن مع القوانين الضريبية، وهذا خلاف ما يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، حيث يتم حساب الدخل الخاضع للضريبة بشكل مختلف عن الدخل المرتبط بالتقارير المالية، وهذا ما يدل على أن هناك نوع من الاستقلالية للنظام المحاسبي عن القوانين الضريبية [2].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص250.

[2] Christel Decock, comptabilité internationale, Economica, France, février 2005, p: 45.

3-2- النظام السياسي :

إن النظام السياسي في أي بلد ما ،هو الذي يحدد السياسيات الاقتصادية العامة لتلك البلد، وبالتالي كان من الضروري أن يكون هناك ارتباطا وثيقا بين النظـام السياسـي والاسـتقرار الاقتصادي، وهذا يؤثر بشكل أو بآخر على المحاسبة والنظام المحاسبي بشكل عام.

ومن هنا يمكن استنتاج أن الاستقرار السياسي والاقتصادي شرطان ضروريان لتطوير طبيعة النظام المحاسبي، لأن عدم الاستقرار يؤثر بشكل مباشر على عملية الاستثمارات الأجنبية، ومنـه يكون تأثير عكسي على المحاسبة الدولية، أضف إلى ذلك بعض العوامل الأخرى التي لهـا تـأثير على المحاسبة الدولية كالفساد السياسي والعوائق البيروقراطية[1].

3-3 النظام القانوني :

إن أي نظام محاسبي في العالم له تأثر مباشر من طرف النظم القانونية، لأنه عادة ما تتضـمن القوانين والتشريعات نصوصا قانونية تحدد مهنة المحاسبة وطبيعة النظام المحاسبي والقواعد المحاسبية وحتى الإجراءات المحاسبية .

وعموما فإن النظم القانونية تحتوي على تشريعات تقيد وتقنن مهنة المحاسبة، وتختلف هـذا التقنين من بلد إلى آخر، وهذا ما يؤدي إلى تباين واختلاف في النظم المحاسبية وهو ما يشـكل عائقا أمام عملية التوحيد المحاسبي العالمي .

3-4 النظام التعليمي :

إن المستوى التعليمي عموما يؤدي بمستخدمي الأنظمة المحاسبية إلى الفهم الجيـد للتقـارير المالية، وبالتالي بإمكانهم امتلاك الصلاحيات اللازمة، والمهارات الكافيـة للوفـاء بواجبـاتهم، والمساهمة الفعالة في بناء النظام المحاسبي، وبالتالي فإن الخلفيات التعليمية لكل مـن مسـتخدمي ومعدي المعلومات المحاسبية، تؤثر بشكل كبير على درجة تطوير مستوى تقدم النظام المحاسـبي، وهذا ما ينعكس على مستوى النظم المحاسبية الدولية.

3-5 الديانات :

إن الديانات بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية، فعلى سبيل المثال ، فـإن مفهوم الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية المنتشـرة في البلـدان الإسلامية إلى غير ذلك في جميع الديانات السماوية الموجودة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص260.

3-6 العوامل الثقافية وأثرها على إعداد التقارير المالية :

إن الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات تتأثر بجملة من العوامل، ولعل من بين العناصر التي لها تأثير على إعداد التقارير المحاسبية، ومنه إعداد القوائم المالية، العوامل الثقافية، بحيث يعتبر التباين الثقافي عنصرا هاما في التأثر على تبني إستراتيجية معينة داخل الشركة متعددة الجنسيات، ومنه على التخطيط الإستراتيجي في إعداد القوائم المالية حسب مبادئ المحاسبة للبلد الذي توجد به الشركة، ينبغي مراجعة القوائم المالية طبق لمعايير المراجعة لنفس البلد، وخصوصا عند إعداد أو استخدام مدخل القوائم المالية الثانوية[1].

وحتى تتميز القوائم المالية بالسهولة لمستخدميها هذه في ذلك البلد، فتخضع إلى عادات وتقاليد الأعمال المحلية وبالتالي تترك العوامل الثقافية أثرها على إعداد القوائم المالية، وهذا العنصر يشكل عائقا في عملية التنسيق والتوافق المحاسبي الدولي.

وبوجه عام فإن الاعتبارات الثقافية المتضادة و المتداخلة ذات أهمية كبيرة في عملية إعداد القوائم المالية، وأيضا في تعميق نظم الرقابة لمواجهة التحديات المفروضة عن طريق البيئات الثقافية، ولذلك فمن الضروري أن تكيف الشركات متعددة الجنسيات نفسها مع تلك الثقافات المختلفة والمتعددة، في الأماكن التي توجد أنشطتها بها [2]، وحتى على مستوى اتخاذ القرارات وقبولها نجد للعوامل الثقافية تأثيرا مباشرا.

3-7 بيئة الأعمال والارتباطات الدولية :

إن الشركات متعددة الجنسيات قد تزايدت، وتوسعت بشكل ملفت للانتباه، نظرا لارتباط هذه الشركات بالنشاطات الدولية، وذلك بهدف الحصول على أسواق دولية جديدة من جهة، والمحافظة على مكانتها الاستراتيجية من جهة ثانية.

ويمكن القول أن الشركات الدولية هي أي شركة لديها ارتباطات دولية وأنشطة في دولتين أو أكثر [3]، فعند القيام بالأعمال الدولية من طرف الشركات الدولية تنشأ أحداث اقتصادية تبدأ من التصدير والاستيراد واستخدام العلاقات التجارية، وكل هذه الأعمال يترتب عنها معالجة محاسبية معينة، وكما هو معروف فإن المحاسبة بشكلها الحالي والعادي لا تلبي احتياجات هذه

---

[1] Maryline Benyakhlef, op-cit: P: 4-6.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص.268.

[3] CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., International Accounting, Prentice Hall International, Englewood Cliff New Jersey, 1992,p: 60

الشركات على المستوى الدولي، مما أدى الى ضرورة البحث في مهنة المحاسبة من أجل تطويرها للإجابة على الإشكاليات المحاسبية التي تصادف الأعمال والارتباطات الدولية للشركات متعددة الجنسيات[1]، ومن هنا وجدت المحاسبة الدولية لتحاول حل الإشكال المحاسبي المطروح على المستوى الدولي.

لأن طبيعة المحاسبة تقتضي تحليلا لطبيعة الطلب عن المعلومات المحاسبية، وتحليلا لطبيعة عرض التقارير والقوائم المالية، على اعتبار ان المحاسبة تعتبر من حيث طبيعة مخرجاتها بأنها لغة الأعمال، كما توصف بأنها لغة المال ولسان حاله، وتوصف من حيث نشاطها بأنها نظام للمعلومات، يعتمد على القياس والشفافية والإفصاح، والتوصيل للمعلومات المالية [2].

من خلال ما سبق يمكن ملاحظة أن المحاسبة بشكل عام و المحاسبة الدولية على الخصوص يخضع للعديد من العوامل الثقافية و البيئية ،وكذلك إلى النظم السياسية و الاقتصادية ،و بالتالي يمكن أن يؤدي هذا إلى عدم الاستقرار الاقتصادي والتعرض للمخاطر الاقتصادية. لان الاستقرار الاقتصادي يؤدي إلى تسهيل وتطوير والتحسين المستمر للنظام المحاسبي، و عدم الاستقرار الاقتصادي يؤدي إلى تغيير الخطط والبرامج بشكل مستمر ومتكرر، و يؤدي أيضا إلى عدم الاعتماد على تنبؤات قابلة للاعتماد عليها بشكل عقلاني.

[1] Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales, Questions relatives' à la comptabilité et à la publication au niveau international, examen de 1988,Nations Unies, New York,1989,p : 71.

[2] محمود السيد الناغي، نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية ، المكتبية العصرية، مصر ، 2002، ص15

4- القياس المحاسبي والشفافية والإفصاح في المحاسبة :

سنحاول من خلال تطرقنا إلى القياس المحاسبي تناول الشفافية في القوائم المالية ،و أهمية الإفصاح في التقارير المحاسبية ، متطلباته القانونية و معوقاته في الشركات متعددة الجنسيات.

4-1- الشفافية في القوائم المالية :

4-1-1- الشفافية والمساءلة في المحاسبة :

نقصد بالشفافية خلق بيئة معينة، يمكن من خلالها أن تكون التقارير المالية قابلة للفهم من كل الأطراف المشاركة في السوق، في حين يقصد بالإفصاح العملية الممنهجة الخاصة بتوفير المعلومات ووضع القرارات السياسية المعروفة والتي من خلالها يتم توفيرها في الوقت المناسب [1].

أما المساءلة المحاسبية فهي الحاجة إلى تبرير السلوكات والسياسات المتبعة من طرف الأعوان الاقتصاديين بما فيها السلطات، وقبول المسؤولين القرارات والنتائج.

ويمكن للشفافية أن تؤدي إلى فرض نظام من شأنه تحسين جودة اتخاذ القرارات في القطاع العام، وتوفير المزيد من السياسات العقلانية، عن طريق تحسين فهم القطاع الخاص، وعن طريق الشفافية يمكن الوصول إلى زيادة تحسين الأداء الاقتصادي، وذلك بتعزيز جودة عملية اتخاذ القرارات وإدارة المخاطر [2].

4-1-2- الشفافية في التقارير المحاسبية :

يمكن القول أن الهدف من إعداد التقارير المحاسبية والقوائم المالية، هو الحصول على صافي المركز المالي، وقائمة حسابات النتائج والتغيرات التي تحدث في الميزانية ،قائمة التدفقات النقدية للشركة،و يتم تأمين وضمان جودة الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل، وذلك من خلال عرض المعلومات المحاسبية بشكل عادل، لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

كما يمكن الإشارة إلى أن عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية تؤدي إلى ضرورة التسهيل الشفافية والتفسير الملائم للقوائم المالية [3].

---

[1] Christel Decock, op-cit, p: 42.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص.279.

[3] CHOI, Frederick D.S, MUELLER, Gerhard G. International Accounting, Prentice Hall International, Englewood Cliff New Jersey, 1992, p: 69

وحسب المعايير المحاسبية الدولية يتم إعداد القوائم المالية، بافتراض أن الشركة تستمر في مزاولة نشاطها و أن أثار المعاملات و الأحداث ، يتم الاعتراف بها عندما تحدث، ويتم تسجيلها عند تاريخ الاستحقاق، ويتم إعداد القوائم المالية التي ترتبط بهذه الأحداث،وحتى تكون التقارير المحاسبية والقوائم المالية مفيدة وتتميز بالموضوعية ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الخصائص التالية :

- الموازنة بين الخصائص النوعية
- مقابلة العوائد بالتكاليف
- التوقيت المناسب
- المصداقية
- القابلية للفهم
- القابلية للمقارنة
- الملاءمة .

4-2- أهمية الإفصاح في القوائم المالية :

تحتاج الشركة إلى توفير معلومات إلى أعضاء المجتمع الاقتصادي بشكل يمكنهم من تقييم ما إذا كانت الموارد النادرة قد استخدمت بشكل عقلاني، حيث نجد أن أنشطة الشركة لها تأثير على نوعية الحياة وأيضا معيشة الأفراد بخلاف المستثمرين أو الدائنين حتى يتمكن هؤلاء من اتخاذ قراراتهم [1].

وعموما فإن مجال الإفصاح المحاسبي تطور كثيرا ، غير أنه ليس هناك إطار عام مقبول بشكل متعارف عليه يقدم بتوفير المعلومات للمستخدمين، بخلاف المستثمرين والدائنين، كما أنه غالبا ما تكون صعوبات من حيث مقابلة التكاليف بالعوائد[2]، لعدم الربط بين السبب (الأعباء) والأثر (العوائد).

[1] Gilles Darmois, Op-Cit: p45

[2] IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, August 1997, London p: 8.

من الناحية النظرية الفكرية يوجد سببان لهما ارتباط بالناحيـة الاقتصـادية والاجتماعيـة للإفصاح في التقارير المالية :

- توفير معلومات محاسبية للأعوان الاقتصاديين الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للشركات في نوعية حياتهم ومستوى معيشتهم .

- توفير المعلومات لاستخدامها في ترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل في مواجهـة مسـتوى المخاطر المرتبطة .

فالإفصاح المحاسبي هو المرحلة التي يستطيع من خلالها المحاسبون التعبير عن جهودهم في توفير المعلومات المحاسبية [1].

4-3- القياس والإفصاح المحاسبي والتباين العالمي :

4-3-1- الفرق بين القياس والإفصاح :

إن عملية القياس المحاسبي هي تسجيل الأحداث الاقتصادية في النظام وهذه العمليـة تسـبق عملية الإفصاح المحاسبي التي تكون عند إعداد التقارير المالية ، وعليه فإن عملية الإفصاح المحاسبي تتأثر بعملية القياس المحاسبي، لكن هناك عوامل أخرى لها تأثير على عملية الإفصاح ذاتها، حيث أن البيئة الدولية التي تعمل فيها الشركات متعددة الجنسيات تشارك في حتمية وجود إفصاحات متنوعة[2].

4-3-2- الاختلاف العالمي في القياس وإعداد التقارير :

في هذا الإطار ينبغي أن نطرح تساؤلات من مثل : كيف يمكن لنفس الحدث الاقتصادي أن يسجل محاسبيا وذلك بوجود معايير محاسبية أو مبادئ محاسبية مختلفة ؟

أو بمفهوم آخر ما هي الحسابات التي ينبغي أن تكون دائنة أو مدينة ، وبأي مقـدار يـتم ذلك ؟

فعلى سبيل المثال، على مستوى تقييم المخزونات أو العمليات التي تمس السلع فإن حركـة المخزونات وطرائق تقييمها تختلف من بلد إلى آخر، فهناك من يستعمل الوارد آخر الصادر أولا،

---

[1] محمود السيد الناغي، المرجع السابق ، ص.97.

[2] IASC – OECCA - CNCC, *N*ormes comptables internationales, Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1995, p : 67

وبالتالي تكون هناك اختلافات في المخزونات سواء المستهلكة أو المخزونات نهاية الدورة ولتوضح ذلك نأخذ الجدول رقم (1).

الجدول رقم 1 الاختلافات المحاسبية لتقييم المخزونات

الرقم	البلد	الوارد أخيرا يصرف أولا	
		مسموح به	شائعة الاستخدام
1	و.م.أ	نعم	نعم
2	بريطانيا	نعم	لا
3	اليابان	نعم	نعم
4	فرنسا	لا	غير قابلة للتطبيق
5	ألمانيا	نعم	لا
6	كندا	نعم	لا
7	السويد	لا	غير قابلة للتطبيق
8	هولندا	نعم	نعم
9	سويسرا	نعم	لا
10	استراليا	لا	غير قابلة للتطبيق
11	الجزائر	نعم	لا

المصدر : أمين السيد أحمد لطفي بتصرف .

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب البلدان تسمح باستعمال طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا باستثناء السويد ، استراليا، و فرنسا يمكن استعمال LI FO الواردة أخر الصادر أولا في الحسابات المجمعة فقط.

3-3-4 المتطلبات التشريعية والقانونية للإفصاح :

توجد في الكثير من البلدان على غرار ألمانيا ، اليابان، تشريعات قانونية، تحدد متطلبات المعالجة المحاسبية للمعاملات الاقتصادية[1]، وفي بعض البلدان يمثل قانون الشركات ونظم فرض الضريبة، أكثر المتطلبات أهمية عند التطبيق المحاسبي وعند إعداد التقارير المالية، وقد ترتب على التأثير الجوهري للشركات متعددة الجنسيات على البيئة الاجتماعية والاقتصادية، وضع و سن قوانين و بعض التشريعات التي تتطلب إفصاحات إضافية.

وعموما يتم عمل الإفصاح المحاسبي لتوفير معلومات لتمكين مستخدمي القرارات من اتخاذ قرارات رشيدة للوفاء بالمتطلبات المفروضة[2] .

4-3-4 طبيعة مهنة المحاسبة :

نجد مهنة المحاسبة في الكثير من البلدان على غرار الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا ، تحدد متطلبات الإفصاح في التقارير المالية، رغم أن عملية تدويل مهنة المحاسبة فرضت نفسها، وأدت الى ضرورة دراسة بعض القضايا التي لم تكن المحاسبة التقليدية تهتم بها كعملية التوحيد المحاسبي العالمي ، المعاملات بالعملة الأجنبية، ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية، وهذه بعض الأمثلة فقط التي لها علاقة بالمحاسبة الدولية، والمرتبطة بالشركات متعددة الجنسيات، والأنشطة الدولية، حتى تكون هذه القوائم المالية، قابلة للمقارنة والتي يتم إعدادها حسب معايير محاسبية لبلدان مختلفة ، يتعين أن تتوفر جملة من الخصائص والمميزات [3].

4-4- معوقات الإفصاح في الشركات متعددة الجنسيات :

عند إعداد القوائم المالية والتقارير المحاسبية، ينبغي أن تقوم الشركة متعددة الجنسيات باتخاذ قرارات عن نوعية الإفصاح المحاسبي الذي تستخدمه حيث أنه ليس هناك معايير دولية للتقارير، فالشركات متعددة الجنسيات استخدمت مجموعة من المداخل بهدف توصيل المعلومات المحاسبية، وتوجد عدة طرائق أو مداخل لإعداد هذه التقارير، حيث عادة ما تقوم الشركة متعددة الجنسيات بإعداد التقويم المالي وفقا مبادئ المحاسبة للبلد الأصلي للشركة.

---

[1] Commission des Communautés européennes, Op-Cit ,p 114.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص.290.

[3] Gilles Darmois, Op-Cit, p:63

كما يمكن ترجمة هذه التقارير إلى لغة البلد الذي تعمل به الشركة، وأيضا بالعملة المحلية، كما يمكن أن توفر الشركة متعددة الجنسيات معلومات عن تعبير المحاسبية المستخدمة في البلد الأصلي[1]، بالإضافة إلى أنه يمكن للشركة أن تقوم بإعداد تقارير ثانوية تتضمن بعض التوضيحات المتممة للقوائم المالية.

أما على مستوى الممتلكات أو الأصول فإن تقييم الاستثمارات والاعتماد على التكلفة التاريخية أو التقييم بالقيمة الجارية يظهر بعض التباين في قيمة المركز المالي وذلك حسب الطريقة المستعملة وكذلك الشأن بالنسبة لتكاليف البحوث والتطوير والتي تعالج بطرائق مختلفة، حيث نجد في العديد من البلدان يتم رسملة هذه الأعباء واعتبارها ضمن عناصر الأصول ، ولتوضيح أكثر نأخذ الجدول رقم (2) الذي يوضح الاختلافات المحاسبية الخاصة برسملة تكاليف البحوث والتطوير .

الجدول رقم 2 الاختلافات المحاسبية لتكاليف البحوث و التطوير

رقم	البلد	رسملة تكاليف البحوث	رسملة تكاليف التطوير
01	و.م.أ	لا	لا
02	بريطانيا	لا	نعم
03	اليابان	لا	لا
04	فرنسا	لا	نعم
05	ألمانيا	لا	لا
06	كندا	لا	نعم
07	السويد	لا	نعم
08	هولندا	لا	نعم
09	سويسرا	نعم	نعم
10	استراليا	لا	لا
11	الجزائر	نعم	نعم

المصدر : أمين السيد أحمد لطفي بتصرف .

من خلال الجدول نلاحظ أن أغلب البلدان تفصل بين تكاليف البحوث التي تعتبر من ضمن تكاليف الدورة، وبين تكاليف التطوير التي تسجل ضمن عناصر الاستثمارات.

[1]Christel Decock, op-cit., p: 38.

من البديهي في أبجديات النظام المحاسبي أن تكون المعلومات المحاسبية تتميز بالشفافية عند إعداد التقارير المالية، وذلك لارتباطها بالمتعاملين الاقتصاديين، وذلك حتى تتميز السوق بالكفاءة، وحتى نتفادى انتهاكات السوق المتزايدة نتيجة لتحرير الأسواق، على اعتبار أن للمعلومات المحاسبية أهمية كبرى في ضبط نظم المعلومات بصفة عامة والتحكم في استقرار الأسواق.

لكن في ظل غياب معايير الإفصاح العالمي، تتباين وتتنوع نوعية الإفصاح المحاسبي المطلوب من بلد إلى آخر، ومن بين معوقات الإفصاح في الشركات متعددة الجنسيات أنه يمكن أن تستخدم المعلومات المحاسبية الموجودة في التقارير المالية لإلحاق الضرر بالشركة،من طرف المستخدمين للمعلومات لأغراض اتخاذ القرار، مقابل احتمال أن تكون تلك الإفصاحات فيها خطر ضد مصالح الشركة[1] .

أن الإفصاح المحاسبي ينشأ معلومات التي قد تؤدي إلى آثار عكسية على الشركة متعددة الجنسيات، إذا كانت هذه المعلومات لا تلقى قبولا من طرف الحكومة المحلية [2].

بالإضافة إلى أن الشركات متعددة الجنسيات لها معلومات ضخمة، ولذلك يتعين اتخاذ قرار بشأن المعلومات التي يتم الإفصاح لها أو عنها، لأن هناك مستخدمين متعددين لديهم احتياجات متنوعة من المعلومات ومستوياتهم متباينة من التعليم ،وهذا ما يؤثر على فهم وتغيير المعلومات المالية[3].

عموما يعتبر الإفصاح من المواضيع الحيوية والمهمة التي تلقى اهتماما كبيرا في السنوات الأخيرة ، فقد تعددت الدراسات والبحوث المحاسبية ، وتعددت التوصيات والإرشادات بهذا الشأن . فبعد أن كانت الدراسات تركز على كيفية القياس المحاسبي بغض النظر عن مستخدمي المعلومات المحاسبية وكيفية استخدامها، اتخذت الدراسات بعدا آخر في دراسة الإفصاح المحاسبي. يعبر الإفصاح في التقارير المالية عن المعلومات الضرورية التي تكفل الأداء الأمثل وأسواق رأس المال الكفء، ويعني ذلك وجوب عرض معلومات تسمح بالتنبؤ باتجاهات التوزيعات المستقبلية واختلاف وتغير الايرادات المستقبلية وذلك لتقييم المخاطر النسبية للمؤسسة.

[1]ARCHER Simon M,C LEAY Stuart, Les rapports financiers des sociétés européennes cotées dans différents pays, problèmes liés à la présentation de l'information et aux travaux d'audit, Revue française de comptabilité, juin 1987,p :12.

[2]LANGLOT Jacqueline, Comptabilité anglo-saxonne, Normes, mécanismes et documents financiers, Economica, Paris, 1992,p : 47

[3]Christel Decock, op-cit., p: 45.

5 – الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة المقارنة :

من خلال هذه الفقرة سنحاول التطرق إلى المرجعية الفكرية و القانونية لتنظيم الممارسة المحاسبية للدول الانقلوسكسونية مثل الولايات المتحدة و بريطانيا ،و في الدول الاسكندنافية مثل هولندا و السويد ،وكذلك الدول اللاتينية مثل فرنسا.

5-1- الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة الأنقلوسكسونية :

5-1-1 الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة: أن تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، يعتمد على الأسواق التي تعتبر العامل المؤثر الأكبر في النظام المحاسبي، حيث أن عملية الإعداد والالتزام وتطبيق المعايير المحاسبية، تخضع لسلطة هيئة تنظيم الأوراق المالية "Sec"، وتم الاعتراف بالمبادئ المحاسبية "GAAP" من طرف لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية، بالإضافة إلى المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB"، وهذا بعد الانتقادات التي وجهت في 1973 للإجراءات الصادرة من طرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين "AICPA"، وبذلك انتقلت سلطة إصدار المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية ،مع بقاء هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية كجهة مشرفة فقط[1].

وحسب الإطار الفكري للمعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية، فإنه ينبغي أن تكون المعلومات والبيانات التي تحتويها التقارير المالية مفيدة، حيث تساهم بشكل فعال في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار، بالإضافة إلى أنه من المفيد أن تكون القوائم المالية تحتوي على المعطيات اللازمة حتى يستفيد منها الأعوان الاقتصاديون، كما ينبغي أن تحتوي القوائم المالية على بيانات تخص الموارد الاقتصادية للشركات الأوراق وكذا التزاماتها اتجاه الغير، ومعلومات حول كيفية توزيع الأرباح والفوائد المنتظرة [2].

وعموما فإن النظام المحاسبي يحتوي على جانبين، الجانب الأول تابع للقطاع العام ويضم مصلحة الإيراد الداخلي "IRS" وكذلك هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية، أما الجانب الثاني فهو تابع للقطاع الخاص ويضم الجمعية الأمريكية للمحاسبة "AAA"، ومجلس معايير المحاسبة للأوراق المالية بالإضافة إلى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين [3].

---

[1] BERNHEIM Yves, L'essentiel des US GAAP,Référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation internationale , Mazars et Guerard , Editions Maxima , 1ère édition 1997 , 2ème édition, Paris ,1999 p :159.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص.47.

[3] Hervé PUTEAUX, US GAAP, Comprendre et utiliser les états financiers américains, paris, Oct-2004, p : 181.

2-1-5 تنظيم المحاسبة في بريطانيا :

يوجد ببريطانيا مجلس المعايير المحاسبية وهو شبيه بمجلس معايير التقارير المالية، ويهتم مجلس معايير المحاسبية بتحديد الإطار الفكري لإصدار المعايير المحاسبية، والذي يضم حوالي سبعة فصول تشمل أهداف التقارير المالية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكذلك عناصر القوائم المالية، والاعتراف بالبنود في القوائم المالية، بالإضافة إلى المبادئ التي تحكم إجراءات الاندماج والتوحيد[1].

وبشكل عام فإن التطبيقات المحاسبية في بريطانيا تتأثر بأسواق الأوراق المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أن الفرق بينهما يكمن في أن الأسواق المالية لم تكن المسيطرة على عملية تنظيم وتقنين المحاسبة في بريطانيا ، حيث يكون التأثير الأكبر لقوانين الشركات أكثر منه في قوانين الأوراق المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث نجد أن قانون الشركات يحتوي على كافة المتطلبات المحاسبية كما يحتوي US GAAP على 200 معيار و140000 صفحة [2].

-2-5 الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة في الدول الاسكندنافية:

-1-2-5 المحاسبة في هولندا :

يوجد في هولندا قواعد محاسبة تابعة للقانون المدني مرتبطة بالمحاسبة والتقارير المالية و لا يوجد معايير محاسبية، كما يعتبر قانون الشركات ومهنة المحاسبة عنصران مؤثران في تطور المحاسبة ذاتها، رغم أن قانون الشركات تابع للقانون المدني، لكن الحكومة الهولندية تعتمد مبدأ عدم التدخل في الشؤون الاقتصادية[3].

-2-2-5 المحاسبة في السويد :

تعتبر الحكومة السويدية مرشدا هاما لمهنة المحاسبة، حيث لها دخل مباشر على اعتبار أن السويد تستعمل المعلومات المحاسبية في خدمة أهداف التخطيط ووضع السياسات الاقتصادية، وتعتبر قوانين الشركات هي التي تنظم مهنة المحاسبة التي تتأثر أيضا بالنظامين القانوني والضريبي،

[1]Gilles Darmois, Op-Cit: P : 32.
[2]LANGLOT Jacqueline, Comptabilité anglo-saxonne, Normes, mécanismes et documents financiers, Economica, Paris,1992 p :47.

[3]KIESO Donald E, WEYGANDT Jerry J., WARFIELD Thierry, Intermediate accounting, John Wiley's and Sons, New York, 2001,p: 423.

ويوجد في السويد مجمع المعايير المحاسبية يهتم بالمسائل المحاسبية في الإطار العام لقانون الشركات، ويوجد أيضا مجلس المحاسبة الذي تم إنشاؤه سنة 1991 مهمته الأساسية إصدار المعايير المحاسبية[1].

5-3- إطار تنظيم المحاسبة في ألمانيا :

لا يوجد هيئة في ألمانيا تهتم بإصدار المعايير المحاسبية، وإنما ما هو موجود في ألمانيا هو الاهتمام بإصدار معايير للمراجعة وتوصيات تخص القضايا المحاسبية وهي ليست ملزمة.

تخضع مهنة المحاسبة في ألمانيا لقانون الضرائب، فمبدأ حساب الدخل الضريبي ينص على أن الدخل الضريبي يتحدد بناءا على ما يسجل في الدفاتر المحاسبية، وهذا يعني أنه لا يوجد اختلاف بين التقارير المحاسبية المقدمة لمصالح الضرائب وبين التقارير المحاسبية المنشورة، بمعنى أنه لا يوجد فرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية[2]، كما هو الشأن في المحاسبة الجزائرية .

كما تخضع المحاسبة لقرارات القانون وقرارات المحكمة دون غيرها، بحيث لا يوجد في ألمانيا معايير واضحة أو مبادئ محاسبية متعارف عليها، رغم وجود قانون المحاسبة الشامل الصادر سنة 1985 م[3].

ومن هنا نلاحظ أن هناك اختلافا كبيرا بين المحاسبة في ألمانيا وغيرها من البلدان الرائدة في هذا المجال كالولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا.

5-4- إطار تنظيم المحاسبة في الدول اللاتينية :

توجد أوجه تشابه و اختلاف لهذه المجموعة في محاسبتها مع المحاسبة الألمانية، فأوجه التشابه تكمن في كون الشركات والضرائب لهما تأثير على مهنة المحاسبة وتختلف في جوانب أخرى[4] .

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص49.

[2] KLEE Louis, Les normes professionnelles d'audit en Allemagne, Revue française de comptabilité, N° 229, Décembre 1991, p. 49 à 53.

[3] CHMIELEWSKI Daniel, Comprendre la comptabilité allemande, Dunod, Paris, 1989,p : 26.

[4] Commission des Communautés européennes, Comparaison des systèmes comptables allemand, français, italien, britannique, japonais et américain aux prescriptions de la IVè directive du Conseil de juillet 1978 – 1987,Document DG XV,Commission des Communautés européennes.

ويمكن تقسيم هذه الدول الى مجموعتين:

- الأولى الأكثر تأثرا : مثل فرنسا ، بلجيكا، الأرجنتين ، اسبانيا، البرازيل، وايطاليا،
- أما المجموعة الثانية وهي الاقل تأثرا مثل المكسيك ، الشيلي ، كولومبيا .

5-4-1- تنظيم المحاسبة في فرنسا :

يعتبر القانون الضريبي من بين العوامل الأساسية في التأثير المباشر على القواعد المحاسبية وتعتبر مهنة المحاسبة أقل تقنية مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنقلوساكسونية [1].

فالقانون والمراسيم المحاسبية تعتبر امتداد للقانون التجاري ، وكل هذه القواعد والتشريعات مضاف اليها القانون الضريبي، تشكل الإطار العام للقواعد المحاسبية المتعارف عليها[2].

وعموما تتميز المحاسبة اللاتينية بالتحفظ والسرية مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنقلوساكسونية.

5-5- تنظيم المحاسبة في الجزائر :

ان تنظيم المحاسبة في الجزائر يخضع لمبادئ المخطط المحاسبي الوطني الذي تم اعداده سنة 1975، حيث يضم كل الإجراءات والأساليب، والطرائق المحاسبية، كما يخضع المحاسبة لقانون الضرائب ،وخصوصا فيما يتعلق بعناصر القوائم المالية.

من خلال ما سبق يمكن ملاحظة ان الإطار الفكري للممارسة المحاسبية يختلف من بلد الى اخر غير انه يمكن التمييز بين البلدان التي فيها مهنة المحاسبة تخضع الى المؤسسات المهنية الخاصة و بين البلدان التي يوجد بها التأثير الواضح للقطاع العام على الإجراءات المحاسبية و العمل المحاسبي .

[1] Muriel Nahmieas, Op-Cit, P: 25

[2] CAUSSEMILLE Edith, Les comptes annuels de sociétés de capitaux en France et en Allemagne, Etude comparative de l'intégration des comptes des sociétés françaises dans les comptes consolidés de groupes allemands, Mémoire d'expertise comptable, Paris, 1992, p : 21

6- التمييز بين المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية وبين المخطط المحاسبي الوطني الجزائري :

سنحاول القيام بعملية مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية و بين المحاسبة الأمريكية من جهة، و بين المحاسبة في الجزائر من جهة ثانية. و إذا كان اختيار المعايير المحاسبية الدولية ضرورة شبه حتمية تمليها الظروف الدولية الراهنة، فإن اختيار المحاسبة الأمريكية جاءت من باب أنها تعتبر الأكثر تطورا من جهة ،و وجود العديد من الشركات البترولية الأمريكية (Anadarko,Arco) في الجزائر من جهة ثانية. أما عن اختيار الجزائر فهو راجع إلى أسباب ذاتية.

6-1 الإطار المحاسبي :

***6-1-1* حسب المعايير المحاسبية الدولية** (IAS): على المستوى الدولي نجد المعايير المحاسبية (IAS) تدف من خلال الإطار التصوري المحاسبي إلى التنسيق، والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وكيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية، والمعايير المحاسبية الدولية تتم بكل المؤسسات العامة والخاصة، التجارية منها والصناعية والخدمية[1].

***6-1-2* حسب المعايير المحاسبية الأمريكية** (FAS) : حسب المعايير المحاسبية الأمريكية فإن الإطار التصوري يعالج المشاكل المطروحة في الميدان المحاسبي، كما نجد تحديد الأهداف بالنسبة للقوائم المالية، ونوعية المعلومات المحاسبية التي ينبغي الإفصاح عنها عند إعداد التقارير المالية، وكيفية تقييم عناصر القوائم المالية[2] .

***6-1-3* - حسب المخطط المحاسبي الوطني** : ومن خلال المخطط المحاسبي الوطني الجزائري نسخة 35-75 ، لا يوجد إطار تصوري للنظام المحاسبي .

[1] Muriel Nahmieas, L'essentiel des normes, IAS/IFRS, Op-Cit, P: 13.
[2] Gilles Darmois, comprendre les états financiers, les sociétés pétrolières et Gazières, Op-Cit, p : 21.

2-4 القوائم المالية :

6-2-1 حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS) :

إن العناصر التي ينبغي أن تكون ضمن القوائم المالية، هي الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جداول ملحقة لها علاقة بالعناصر السابقة.

6-2-2 حسب المعايير المحاسبية الأمريكية (FAS) :

إن القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الأمريكية، ينبغي أن يتم إعدادها عند نهاية كل دورة محاسبية وتتضمن النتيجة الصافية للدورة المحاسبية التغيرات التي تحدث في رأس المال، جدول تدفقات الخزينة ، وتوزيعات الأرباح خلال الفترة المحاسبية المعنية.

6-2-3 من خلال المخطط المحاسبي الوطني الجزائري (PCN) : نجد أن القوائم المالية تتضمن الميزانية، جدول حسابات النتائج، والجداول الملحقة، ولا يوجد جدول خاص بتدفقات الخزينة .

6-3 تقييم القوائم المالية :

6-3-1 حسب المعايير المحاسبية الدولية (IAS)

إن أساس التقييم المحاسبي حسب المعايير المحاسبية الدولية يشمل ما يلي :

- التكلفة التاريخية
- التكاليف الحالية
- القيمة القابلة للتحقيق.

يتم تطبيق هذه المعايير لتقييم عناصر القوائم المالية والانتقال من حالة إلى أخرى، وحسب عناصر القوائم المالية، أما طرائق التقييم الأخرى فلا يتم عزلها أو إلغائها، وإنما يمكن تفضيل هذه الطرائق المذكورة آنفا[1].

[1] Muriel Nahmieas, Op-Cit. , P: 21.

6-3-2 حسب المعايير المحاسبية الأمريكية : (FAS)

إن أساس التقييم المحاسبي يتم من خلال :

- التكلفة التاريخية ؛
- التكلفة الحالية، أو التكلفة البديلة؛
- القيمة السوقية؛
- القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للخزينة ؛
- القيمة الصافية المحققة.

ولا يوجد أي أساس آخر لعملية التقييم[1] .

6-3-3 حسب المخطط المحاسبي الوطني الجزائري (PCN)

فإن الطريقة الأساسية للتقييم تتم وفقا تكلفة التاريخية وهي تمثل إما تكلفة الحيازة أو الشراء، أو تكلفة الإنتاج.

6-4 القيم الثابتة المادية :

6-4-1 حسب المعايير المحاسبية الدولية:

ومن خلال المعايير المحاسبية الدولية، فإن القيم الثابتة المادية تقيم حسب تكلفة اقتنائها أو تكلفة إنتاجها وهذا من خلال المعيار المحاسبي رقم IAS 37، حيث تقيم القيم الثابتة المادية حسب تكلفة الاقتناء أو الإنتاج، وعند إعادة تقييم هذه العناصر المادية ينبغي أن يكون ذلك حسب القيمة العادلة[2] (Juste valeur) ، وهي عادة تمثل القيمة السوقية في تاريخ الإقفال، وفرق إعادة التقييم يوضع مع عناصر الأموال الخاصة باستثناء إذا كان يمثل هذا الفرق نقصان قيمة [3].

[1] BERNHEIM Yves, L'essentiel des US GAAP,Référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation internationale , Mazars et Guerard , Editions Maxima , 1ère édition 1997 , 2ème édition, Paris ,1999 p :123.

[2] القيمة العادلة هي القيمة السوقية في حالة المنافسة العادية وليست المنافسة الاحتكارية .

[3] www.IASB.org/IAS37

6-4-2 **حسب المعايير المحاسبية الأمريكية**: ومن خلال المعايير المحاسبية الأمريكية فإن القيم الثابتة المادية تقيم حسب التكلفة التاريخية ،تكلفة الإنتاج أو تكلفة الحيازة .

6-4-3 حسب المخطط المحاسبي الوطني الجزائري : فإن القيم الثابتة المادية تقـيم حسب تكلفة إنتاجها أو تكلفة الحيازة، ويمكن للمؤسسات أن تقوم بتعديلات وذلك من خلال إعادة تقييم هذه العناصر ،وهذا حسب ما يسمح به القانون، وفرق إعادة التقدير يعتبر من ضمن عناصر الأموال الخاصة ويمكن أن يغطي هذا الفرق الخسائر في النتيجة.

مع الإشارة إلى أن تكلفة الاقتناء أو الحيازة تضم تكلفة الشراء بالإضافة إلى كل المصـاريف الملحقة المباشرة وغير المباشرة .

6-5- الإيرادات :

6-5-1 **حسب المعايير المحاسبية الدولية** : يمكن معالجة المنتجات أو الإيرادات محاسبيا، وذلك إذا ما توفرت بعض الشروط أولها أن تكون احتمال هذه الإيرادات في فائدة المؤسسـة، وثانيهما أن يكون مبلغ الإيراد قابل للتقدير بشكل جيد[1].

6-5-2 **حسب المعايير الأمريكية** : أن الدخل والإيـراد لا يعـالج محاسـبيا إلا إذا تم تحقيقها أو هناك قابلية للتحقق أو أن مبلغ الإيراد يكون قابلا للتحديد [2].

6-5-3 **حسب المخطط المحاسبي الوطني** : لا تؤخذ الإيرادات بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية، ويكون ذلك وفقا لاتفاق أو وجود عقد أوطلبيات.

[1]Muriel Nahmieas, Op-Cit. , P: 25.
[2]BERNHEIM Yves, L'essentiel des US GAAP,Op-Cit, p :125.

6-6 المنتجات المتعلقة بالبيع :

***6-6-1* حسب المعايير المحاسبية الدولية** : إن المنتوج أو الإيراد المتعلق بعملية البيع لا تتم معالجته محاسبيا إلا إذا توفرت الشروط التالية [1]:

- أن تكون المؤسسة قامت بتحويل (أخطار وفوائد) البضائع إلى المشتري.
- أن تكون المنافع الاقتصادية المنتظرة من عملية البيع في صالح المؤسسة، وأن يكون مبلغ الإيراد محدد، وكذلك بالنسبة للتكاليف المتعلقة بعملية البيع.

***6-6-2* حسب المعايير المحاسبية الأمريكية:** فإن عملية البيع لا تكون محققة إلا إذا تم تحصيل إيراداتها[2].

***6-6-3* حسب المخطط المحاسبي الوطني** : عملية البيع تكون محققة إذا كانت هناك طلبيات أو عقود بين المؤسسة والغير أو أي وثيقة تثبت عملية البيع، وبعد إعداد الفواتير حتى ولو لم تتم عملية التحصيل فإن عملية البيع تصبح محققة على عكس ما جاء في FASB و IASC.

6-7- تقديم جدول تدفقات الخزينة :

***6-7-1* حسب المعايير المحاسبية الدولية** :

فإن جدول تدفقات الخزينة يقدم فيه مدخلات ومخرجات الخزينة أي السيولة أو ما يعادلها.

ويتم تبويبها على ثلاثة أعمدة أو محاور تشمل الانشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار)،الانشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال)،الانشطة التمويلية (وظيفة التمويل).

إن تدفق الخزينة المرتبط بنشاطات الاستغلال يمكن أن يقدم أو يعرض ، إما بالطريقة المباشرة بحيث يتم عرض عناصر التدفقات الداخلة و الخارجة بالمبلغ الخام، أويتم عرض ذلك بالطريقة غيرالمباشرة.

***6-7-2* حسب المعايير المحاسبية الأمريكية:**

فإنه يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بنفس الطريقة التي تعتمدها لجنة المعايير الدولية .

[1] Muriel Nahmieas, Op-Cit. , P: 26.
[2] BERNHEIM Yves, L'essentiel des US GAAP,Op-Cit, p :128.

6-7-3 حسب المخطط المحاسبي الوطني : أما حسب ما يلاحظ من خلال المخطط المحاسبي الوطني الجزائري نسخة 35-75 فلا يوجد جدول تدفقات الخزينة.

6-8- عقود الايجار - التمويل :

6-8-1 حسب المعايير المحاسبية الدولية :

أن الأصل المخصص للايجار تسجل قيمته في عناصر أصول الميزانية وفي عناصر الخصوم، بالنسبة لالتزامات الكراء المستقبلية ويسجل بالقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية .

ويهتلك الأصل المخصص للايجار حسب قيمته الاستعمالية الذاتية أو حسب مدة حياة مقدرة، والمستأجر يصبح مالكا للأصل بعد نهاية المدة[1].

6-8-2 حسب المعايير المحاسبية الأمريكية :

أن الأصل المخصص للكراء يعتبر من ضمن عناصر الأصول ويعالج محاسبيا ضمن عناصر الأصول، وقيمته تحدد حسب القيمة العادلة (Juste valeur) أو ا لقيمة الحالية للمدفوعات الذاتية (مبلغ الايجار) وجزء من مبلغ الايجار يخصص للاهتلاك[2].

6-8-3 حسب المخطط المحاسبي الوطني (PCN) :

لا توجد أحكام ومبادئ محاسبية تخص، عقد الايجار - التمويل Crédit -bail

6-9- ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية :

6-9-1 حسب المعايير المحاسبية الدولية:

أن العمليات بالعملة الأجنبية تترجم بالعملة الوطنية او العكس، وذلك حسب طبيعة العناصر، فالعناصر النقدية تترجم حسب سعر الصرف عند تاريخ الإقفال، أما العناصر غير النقدية تتم ترجمتها حسب سعر الصرف التاريخي، أو حسب سعر القيمة العادلة (Juste valeur) وهذا بالنسبة للفروع التي ليست لها استقلالية على الشركة الأم، أما الفروع

[1] Commission des Communautés européennes, Comparaison des systèmes comptables allemand, français, italien, britannique, japonais et américain aux prescriptions de la IVè directive du Conseil, Op-Cit,p : 85.

[2] Muriel Nahmieas, Op-Cit, P: 25

[3] Hervé PUTEAUX, US GAAP, Comprendre et utiliser les états financiers américains, paris, Oct-2004, p : 111.

والشركات التابعة والتي تتمتع بالاستقلالية عن الشركة الأم ، فإن عناصر الخصوم وعناصر الأصول تقيم حسب سعر الصرف عند تاريخ الإقفال، أما عناصر جدول حسابات النتائج، فتترجم حسب سعر الصرف الجاري، أو حسب سعر الصرف المتوسط المرجع للفترة المحاسبية المعنية.

أما الفروقات الناتجة عن هذه العملية تحول أو تسجل مع عناصر الأصول الخاصة حتى تاريخ التنازل عن الاستثمارات الصافية [1].

6-9-2 حسب المعايير الأمريكية :

إن عناصر الخصوم وعناصر الأصول والعمليات التي تجري بالعملة الأجنبية لمؤسسة وطنية، ينبغي تقيمها بالعملة الوظيفية. وذلك حسب سعر الصرف عند تاريخ الإقفال، وهذا إذا كانت العملة الوظيفية أو المحلية هي العملة التي تمت بها المعالجة المحاسبية[2].

أما إذا كانت العملة الأجنبية هي العملة الوظيفية، فإن كل عناصر الأصول وعناصر الخصوم، تقيم بسعر صرف الإقفال.

أما عناصر جدول حسابات النتائج الإيرادات التكاليف، الأرباح والخسائر تترجم بسعر الصرف المتوسط المرجح للدورة المعنية .

والفروقات الناتجة لا تدخل مع حسابات النتيجة ، ولكن توضع في حساب خاص في عناصر الأصول الخاصة.

6-9-3 حسب المخطط المحاسبي الوطني :

أما حسب المخطط المحاسبي الوطني الجزائري فإن كل السلع التي يتم اقتناؤها بالعملة الأجنبية، يتم تحويلها إلى العملية الوطنية ، وذلك حسب سعر الصرف التاريخي، أما الديون والحقوق، يتم ترجمتها بسعر صرف الإقفال عند نهاية السنة.

6-10- تكاليف البحث والتطوير :

***6-10-1* حسب المعايير المحاسبية الدولية** : فإن تكاليف البحث والتطوير تسجل ضمن عناصر الأصول وهذا إذا كانت لها مردودية تجارية [3].

[1] Gilles Darmois, Op-Cit, p :48.

[2] Hervé PUTEAUX, US GAAP, Comprendre et utiliser les états financiers américains, Op-Cit, p : 121.

[3] Gilles Darmois, Op-Cit, p :56.

***2-10-6* حسب المعايير الأمريكية** : تعتبر مصاريف البحث والتطوير من تكاليف الدورة [1].

***3-10-6* حسب المخطط الوطني المحاسبي** (PCN) : تسجل تكاليف البحث والتطوير ضمن عناصر الأصول .

11-6 الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية من خلال القوائم المالية :

من خلال محيط الشركات متعددة الجنسيات عموما والمؤسسة بوجه خاص والمتعاملين معها، ومن خلال النماذج المحاسبية المختلفة، ومن خلال الهيئات الدولية المهنية والمهتمة بعملية المعايرة والمعايير المحاسبية الدولية، نجد العديد من الأطراف التي تهمها المعلومات المحاسبية، كما نجد أن هناك تضارب في المصالح، وذلك على مستوى المعلومات المراد الحصول عليها أو المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها.

فالأطراف المستعملة للبيانات المحاسبية تختلف باختلاف النماذج المحاسبية، وباختلاف الهيئات الدولية ويمكن حصرها فيما يلي :

-1-11-6 بالنسبة للجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) :

حسب الإطار التصوري، ومن خلال المعايير المحاسبية الدولية فإن أهم الأطراف المستعملة للبيانات المحاسبية تتمثل في المستثمرين، المقرضين، الموردين، الزبائن، أطراف أخرى كالدولة والجمهور.

لكن القوائم المالية، تكون موجهة أساسا إلى المستثمرين والمقرضين بالدرجة الأولى [2].

2-11-6 بالنسبة لمجلس معايير المحاسبية الأمريكية

تعتبر (FASB) هيئة مكلفة بالتوحيد المحاسبي وتحديد أهداف القوائم المالية، ومن خلال ذلك أعطت الأولوية للأطراف الخارجية، بحيث ينبغي أن تكون القوائم المالية، تحتوي على المعلومات الكافية والمفيدة للمستثمرين، والدائنين، وأن تكون القوائم المالية متوفرة على البيانات المتعلقة بتسيير الإدارة، والبيانات المتعلقة بالموارد الاقتصادية[3].

---

[1]Hervé PUTEAUX, US GAAP, Comprendre et utiliser les états financiers américains, Op-Cit, p 124.
[2]Gilles Darmois, Op-Cit, p :78.
[3] ZEFF, STEPH en A., la normalisation aux états 2° partie, R.F.C N°266, Paris, 1995,P:77.

6-11-3 بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري :

من خلال المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975، ومن خلال القوائم المالية الإجبارية التي فرضها المخطط يمكن استنتاج الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية والتي تتمثل أساسا في :

- المحاسبة الوطنية ؛
- مصالح الضرائب؛
- البنوك؛
- أطراف داخلية؛
- الجمهور من خلال إنشاء بورصة الجزائر.

6-11-4 بالنسبة لمجلس المعايير المحاسبية في بريطانيا (ASB)

حسب لجنة المعايير المحاسبية في بريطانيا فإن القوائم المالية ينبغي أن تكون موجهة إلى المستمرين، المقرضين، الدائنين، الحكومة، والجمهور[1].

يمكن ملاحظة أنه حسب مجلس المعايير المحاسبية في بريطانيا فإن القوائم المالية توجه إلى العديد من الأطراف عكس الولايات المتحدة الأمريكية التي تركز على المستثمرين والمقرضين، ورغم التشابه الموجود في النشاط الاقتصادي بين البلدين، خاصة فيما يتعلق بالمكانة التي تحتلها السوق المالي باعتباره المحرك الأساسي للاقتصاد[2].

6-11-5 بالنسبة للمخطط المحاسبي الفرنسي :

يوجد في فرنسا هيئة للتوحيد المحاسبي (CNC) وتتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة، يعمل هذا المجلس على محاولة العمل على موازنة بين احتياجات الأطراف المستعملة للقوائم المالية، المساهمين، البنوك، الإدارات ، أما المستثمرين فليسوا من أولويات الأطراف المستعملة للقوائم المالية حسب (CNC) ، وذلك نظرا لعدم أهمية دور السوق المالية في تعبئة الموارد المالية [3].

---

[1] Walton peter. , Op. Cit P: 33.
[2] PHAM, comprendre les états financiers Anglo-Saxons, dolosive édition, paris, P: 180
[3] Casse Geneviève! , P : 212

من خلال تطرقنا إلى مقارنة العناصر السابقة بين المعايير المحاسبية الدولية و المحاسبة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية و الجزائر، يمكن استنتاج مايلي :

- ان الإطار التصوري يعتبر ركيزة كل نظام محاسبي بحيث يتضمن الإجراءات ، القواعـد و المبادئ التي من شانيها معالجة المشاكل المحاسبية المطروحة.

- اختلاف القوائم المالية بين المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي الأمريكي من جهة وبين النظام المحاسبي الجزائري من جهة ثانية.

- اختلاف طرائق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية ،و رغم انه هناك اتفاق حول مبـدأ التكلفة التاريخية إلا أن الاختلاف يظهر عند عملية إعادة التقييم.

هنا ينبغي الإشارة إلى أن مبدا التكلفة التاريخية تفرضه الضرورة المحاسبية علـى اعتبـار ان العمل المحاسبي ينطلق من الأحداث الاقتصادية و فقا للتسلسل التاريخي،لهذا ينبغي المحافظة علـى هذا المبدأ عند إعداد القوائم المالية مع إضافة عمود ثان يتضمن الأرصدة بالتكلفة الجارية.

- إن عملية المعالجة المحاسبية للإيرادات يجب أن تخضع لمحاسبة الالتزامات، بمعنى أن المؤسسة لا تنتظر التدفقات النقدية لتسجيل العمليات.

- رغم أهمية جدول التدفقات النقدية إلا أنه غير موجود في النظام المحاسبي الجزائري لـذلك يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار في الإصلاحات الجارية حاليا على مستوى المخطط المحاسبي.

- أما فيما يخص الكيفية التي تعالج بها عقود الكراء-تمويل ،فتتم من خلال تغليب الواقع المالي أو الاقتصادي على الشكل القانوني ،و بالتالي ضرورة تسجيل هذا النوع من قروض الإيجار ضمن عناصر الأصول ،و يتم تسجيل مقابل ذلك الديون في عناصر الخصوم، لذلك يجب ان يراجـع المخطط المحاسبي و أن يسير في هذا الاتجاه.

يرجع عدم تبني بعض الدول للمعايير الدولية للمحاسبة كالولايات المتحدة و اليابان ،لوجود معايير وطنية قوية بها ومع ذلك تلتزم شركاتها الدولية التي تتعامل مع الاتحـاد الاوروبي بتطبيـق المعايير الدولية للمحاسبة.

- من خلال ما سبق نلاحظ وجود العديد من المستخدمين للقوائم المالية وذلك بـاختلاف النماذج المحاسبية ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي :

الجدول رقم : 3 الأطراف المستعملة للقوائم المالية

البلد	النظام المحاسبي	أهم الأطراف المستعملة للقوائم المالية
دوليا	IASC	المستثمرون ، الدائنون ، الإدارة ، الجمهور.
الولايات المتحدة الأمريكية	FASB	المستثمرون ، المقرضين، الدائنين، العاملين، الدولة وأعوانها، الجمهور.
بريطانيا	ASB	المستثمرون، المقرضون ، الموردون ، العمال الإدارة وأعوانها، الجمهور.
فرنسا	CNC	الإدارة ، المساهمون ، البنوك، الدولة و أعوانها.
الجزائر	المخطط المحاسبي الوطني PCN 1975	الإدارة ، مصلحة الضرائب ، المحاسبة الوطنية ، المقرضين ، الجمهور .

7- مقارنة النظم المحاسبية الدولية، الفرنسية و الجزائرية:

من خلال هذه الفقرة سنحاول إعادة عرض بعض العناصر و إضافة أخرى و مقارنتها مع النظام المحاسبي الفرنسي ،وذلك لسببين، أولهما و هو الأهم يتمثل في ان الإصلاحات الجارية حاليا على مستوى المخطط المحاسبي أسندت إلى خبراء من فرنسا ،و حتما سيكون هناك تأثيرا للنظام المحاسبي الفرنسي على المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات،ثانيا و جود استثمارات فرنسية هامة في الجزائر على غرار ما تستثمره الشركة الفرنسية للبترول توتال (TOTAL) .

7-1- عرض القوائم المالية :

7-1-1 تقديم الميزانية :

حسب "IFRS" ومن خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 1 فإن للمؤسسات الاختيار عند تقديم الميزانية حسب العناصر المتداولة والعناصر غير المتداولة .

كما يمكن تقديم الميزانية حسب درجة سيولة عناصرها، وليست شرطا أن تقدم الميزانية في شكل جدول للايث يمكن تقديمها في قائمة أو في شكل جداول[1].تعتبر الميزانية من أهم عناصر القوائم المالية سواء في فرنسا أو الجزائر، و تعبر الميزانية على الوضعية المالية للمؤسسة،

ويمكن عرض كيفية تقديم الميزانية في الجدول التالي :

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
تقديم الميزانية في شكل جدول الأصول ترتب حسب درجة سيولتها أما الخصوم فحسب درجة الاستحقاق	عناصر الميزانية تصنف حسب: المصدر (Provenance) الاتجاه (Destination)	تصنف عناصر الميزانية إلى عناصر متداولة، إلا إذا كانت درجة السيولة أكثر دقة و موثقية

[1] www.IASb.org/IAS 1

2-1-7 حسابات النتائج :

من خلال "IFRS" فإنه يمكن للمؤسسات تقديم حسابات النتائج، وذلك من خلال تصنيف حسابات التسيير إما حسب الوظائف أو ترتب حسب طبيعتها [1].

لكن ينبغي على المؤسسات التي تقدم حسابات النتائج من خلال تصنيف الأعباء حسـب الوظيفة، فإنه يتعين تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء ،وخصوصا مخصصات الإهتلاكات والمصاريف الخاص بالعمال[2].

يعتبر جدول حسابات النتائج ثاني أهم عنصر من عناصر القوائم المالية في فرنسا و كـذلك الجزائر، يعبر جدول حسابات النتائج عن أداء المؤسسة، لكن يختلف في الكيفية التي يتم عرضـه بها،حيث توجد صورتين متعارف عنهما، فأما تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو تصنف حسب وظائف المؤسسة.

يقدم جدول حسابات النتائج من خلال المعايير المحاسبية، النظام المحاسبي الفرنسي و النظـام المحاسبي الجزائري كمايلي :

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
تصنف الأعباء حسب طبيعتها وتقدم في شكل جدول	تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة بالنسبة للحسابات المجمعة(consolidés)،أما الحسابات(individuels)تصنف حسب طبيعتها.	الأعباء تصنف حسب طبيعتها أو حسب الوظائف .

[1] www.IASb.org/IAS1
[2] Laurent Bailly, comprendre les IFRS, Maxima, France paris, 2005,p:17.

3-1-7 جدول تدفقات الخزينة :

يعتبر جدول تدفقات الخزينة بمثابة عنصر من العناصر الهامة للقوائم المالية وهذا حسب المعيار المحاسبي السابع IAS7 فمن خلال هذا الجدول يمكن :

- معرفة حركة التدفقات المالية في المؤسسة، التحكم في التسيير المالي للمؤسسة؛
- تحديد احتياجات المؤسسة التمويلية.

ويشمل جدول تدفقات الخزينة الانشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار)،الانشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال)،الانشطة التمويلية (وظيفة التمويل[1]).

حسب النظام المحاسبي الفرنسي يعتبر من العناصر الملحقة، أما النظام المحاسبي الجزائري فلا توجد نصوص خاصة بذلك.

من خلال ما سبق يمكن عرض الاختلافات الخاصة بجدول تدفقات الخزينة فمايلي :

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
لا يوجد جدول للتدفقات الخزينة	يعتبر من العناصر الملحقة فقط للقوائم المالية - وظيفة الاستغلال - وظيفة التمويل - وظيفة الاستثمار	يعتبر عنصرا من عناصر القوائم المالية - وظيفة الاستغلال - وظيفة التمويل - وظيفة الاستثمار

[1] www.IASb.org/IAS S7

2-7 المخزونات :

أن عملية تقييم المخزونات تتم بعدة طرائق وحسب المعايير المحاسبية الدولية فإنه لا يفضل استعمال طريقة الواردة أخر الصادر أولا (DEPS-Lifo) للبيث تم إلغاء هذه الطريقة سنة 2003 وتم اعتماد طريقة الوارد أولا الصادر أولا (PEPS - Fifo) وكذلك طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة [1].

تتعدد طرائق تقييم المخزونات لكنها لا تخرج على نطاق استعمال طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة ، طريقة الوارد أولا الصادر أولا ، و طريقة الواردة أخر الصادر أولا.

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
حسب المخطط المحاسبي الوطني PCN فإنه يفضل استعمال طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة CUMP	يمكن استعمال أحدى الطريقتين : 1- الوارد أولا الصادر أولا PEPS- Fifo 2- التكلفة المتوسطة المرجحة CUMP يمكن استعمال LI FO الواردة أخر الصادر أولا في الحسابات المجمعة فقط.	تقييم المخزون ينبغي أن يكون بإحدى الطريقتين : 1-الوارد أولا الصادر أولا PEPS- FIFO 2- التكلفة المتوسطة المرجحة CUMP

[1] www:IASb.org/IAS2

3-7 التنازل عن الاستثمارات :

حسب المعايير المحاسبية الدولية فإن المؤسسة التي تقوم بالتنازل عن الاستثمارات في تاريخ معين، لا يمكنها الاستمرار في علمية حساب الاهتلاكات[1].

إن حساب الاهتلاكات للأصل أو للاستثمار المتنازل عنه في تاريخ معين، ينبغي أن يتوقف حساب الإهتلاك بمجرد قرار التنازل عن الاستثمار[2].

ان مشكلة حساب الاهتلاكات للاستثمارات المتنازل عنها تتمثل في تاريخ توقف حساب الاهتلاك يمكن عرض ذلك في الجدول التالي:

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
يتم حساب الإهتلاك إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي	يتم حساب الإهتلاك إلى غاية تاريخ التنازل	يتوقف حساب الإهتلاك بمجرد عرض الاستثمار للتنازل

4-7 عقود الايجار Les contrats de location

حسب "IFRS" فإن المؤسسات التي تقوم بعلمية عقد الايجار خاص بالأصول (Crédit - bail) ينبغي تسجيل ذلك في عناصر الأصول.

إن عقد الايجار -تمويل (Contrats Location- Financement) ينبغي أن تسجل ضمن عناصر الميزانية[3].

فعقد الايجار الخاص بأصل ما يتم من خلال تحويل ملكية الأصل من صاحب الملكية الأصلية إلى المؤسسة خلال فترة الايجار ، ويمكن للمؤسسة شراء ذلك الأصل خلال فترة العقد بقيمة أقل من القيمة العادلة (Juste valeur) [4].

[1] www.IASb.org/IAS16
[2] www.IASb.org/IFRS
[3] www.IASb.org/IAS12 Norme N°17
[4] Laurent Bailly, Op- Cit, P:53.

ان عقود الايجار يمكن معالجتها حسب الأنظمة المحاسبية محل المقارنة يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
لا يسجل ضمن الأصول	يفضل تسجيله ضمن عناصر الأصول بالنسبة للحسابات المجمعة	ينبغي تسجيله ضمن عناصر الأصول

7-5 القيم الثابتة المعنوية (غير مادية):

إن المؤسسات التي تمتلك عناصر غير مادية (قيم معنوية) ضمن عناصر الميزانية، فإنه يمكن أن يعاد تقييم هذه العناصر مثلها مثل باقي عناصر الأصول[1].

لكن عملية إعادة التقييم تكون فقط إذا كان هناك سوق يمكن من خلاله معرفة القيمة العادلة

(Juste Valeur) لهذه العناصر[2]. لكن تبقى صعوبة وجود سوق خاص بالعديد من القيم المعنوية مثل الماركات التجارية.

كما ينبغي تسجيل فرق إعادة التقدير ضمن الأموال الخاصة .

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
لا توجد نصوص خاصة بذلك	لا يمكن إعادة التقدير	يمكن إعادة التقدير إذا كان هناك سوق خاص بالقيم المعنوية، أوهناك تقييم لنفس العناصر المتجانسة.

7-6 - تكاليف التطوير : Dépenses de développement

إن المؤسسات التي تقوم نشاطات تتطلب مصاريف ونفقات تطوير، ينبغي تسجيلها ضمن عناصر الأصول، وذلك إذا توفرت جملة من الشروط وهذا حسب المعايير المحاسبية الدولية[3].

كذلك القيم المعنوية التي ينتج عنها عملية التنمية وتطوير المؤسسة ينبغي معالجتها محاسبيا في حالة توفر الشروط الضرورية [4]

---

[1] www.IASb.org/IAS38
[2] Laurent Bailly, OP-cit , P:58.
[3] Laurent Bailly, Op-cit, P 60
[4] www.IASb.org/IAS3

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
تسجل ضمن عناصر الأصول	الرسملة ممكنة في حالة وجود منافع اقتصادية وتجارية، وكذلك ينبغي أن يكون المشروع مستقل	الرسملة إجبارية، حيث أنه ينبغي تسجيل هذه الأعباء ضمن عناصر الأصول

7-7 - المؤونات :

7-7-1- مؤونات الأعباء والخسائر حسب IFRS فإن مؤونات الأعباء والخسـائر والأخطار ينبغي تحديثها ومراجعتها[1] وهذا عند القيام بعملية حساب القيمة الحالية للمؤونـات الأعباء والأخطار، هذا يعني أن القيمة الحالية سوف ترتفع عند كل نهاية دورة محاسبية[2] .

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
ينبغي مراجعتها عند نهاية كل دورة محاسبية	عملية مراجعة المؤونة اختيارية	ينبغي مراجعتها عند نهاية كل دورة محاسبية .

7-7-2- المؤونات القابلة للتوزيع على عدة سنوات :

حسب IFRS فإنه لا يمكن تخصيص أو تقسيم المؤونات ذات المبالغ الكبرى[3].

يمكن عرض الاختلافات الخاصة بالمؤونات القابلة للتوزيع على عدة سنوات فيمايلي :

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
يمكن توزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة	يتم الاختيار بين : -Approche par composants - L'enregistrement d'une provision pour grosse réparation	لا يمكن توزيع أو تقسيم المؤونة : -Approche par composants est obligatoire

[1] www.IASb.org/IAS37
[2] Laurent Bailly, Op-cit, P 84.
[3] www.focusIFRS.com/IAS37

7-7-3 المؤونات الخاصة بإعادة الهيكلة : حسب IFRS فإنه لا يمكن إنشاء مؤونات خاصة بإعادة الهيكلة، وإنما التكاليف الخاصة بهذا الموضوع تحمل مباشرة لعملية إعادة الهيكلة[1].

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
لا توجد نصوص خاصة بهذه العملية	يمكن تسجيل مؤونة خاصة بإعادة الهيكلة	لا يمكن إعداد مؤونة خاصة بإعادة الهيكلة

7-8- الإيرادات:

7-8-1- بيع السلع :

حسب IFRS فإن بيع السلع يتم تسجيله محاسبيا عندما يتم تحويل المنافع والأخطار إلى الغير، أما في المحاسبة الفرنسية، فإن عملية التسجيل المحاسبي يتم عندما يكون هناك تحويل للملكية [2].

ومهما يكن فإن الإيرادات الخاصة بالنشاطات العادية والناتجة عن بيع السلع ينبغي معالجتها محاسبيا إذا توفرت جملة من الشروط [3].

- المؤسسة قامت بتحويل المنافع والأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى المشتري؛
- يمكن تحديد سعر البيع بطريقة دقيقة؛
- يمكن تحديد التكاليف المتعلقة بعملية البيع بطريقة دقيقة؛
- المؤسسة ليس لها وسيلة رقابة على الشيء محل البيع.

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
تتم المعالجة محاسبيا عند وجود وثيقة تثبت تحويل السلعة مثل الفواتير أو وجود طلبيات	عند تحويل الملكية	تاريخ تحويل المنافع والأخطار المنتظرة

[1] Laurent Bailly, Op-cit, P:88 .
[2] Laurent Bailly, OP-cit , P:96
[3] www.FocusIFRS.com /IAS18.

7-8-2- تقدĈ الخدمات : من خلال IFRS فإن الطريقة الوحيدة المرخÒ ŏا لمعالجة تقديم الخدمات Ţاسبيا هƟ :

(La technique de l'avancement)

أن النتيǲة المحصلة خلال تقديم خدمات للغير،ينبغƟ أن تكون Ţـددة أو مقيـدة بطريقـة دقيقة،والإيراد العادي الناتج عن هذĈ العملية، ينبغƟ أن يعـاž Ţاسـبيا بطريقـة (Degré d'avancement)عند تارŇ الإقفال[1].

مع ملاحظة أن طريقة (L'avancement) ليست مطبقة فقط عند عمليات بنود العقود، بل في كل الخدمات المقدمة الأخرى[2].

كما يمكن الإشارة إلى أنĕ في حالة ما إذا كان هناك فرق بين المبالŸ المخصصة والمبالŸ المحققة هنا يجب إنشاء مؤونة لهذا الفرق أو النقÒ الحاصل [3].

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسƟ	حسب IFRS
- طريقة التسبيقات	- طريقة التسبيقات - طريقة إتمام الأشغال	- طريقة التسبيقات إجبارية

7-9 البيانات القطاعية التي ينبغي توفيرها في الجداول الملحقة :

للمؤسسة الاختيار في تقديم البيانات الملحقة الخاصة بالقطاعات، حسب قطاع النشـاř أو حسب القطاع الجغرافي .

حسب IFRS فإن المعلومات والبيانات القطاعية ينبغƟ أن تقدم حسب قطاع النشـاř أو القطاع الجغرافي وللمؤسسة الاختيار بين الطريقتين حسب ما تراĈ مناسبا[4].

---

[1] www.IASb.org/IAS18
[2] Laurent Bailly, OP-cit , P:101
[3] Idem , P:102
[4] www.FocusIFRS.com /IAS18.

هذه المعلومات والبيانات القطاعية تشمل ما يلي[1]:

- مداخيل المبيعات الخارجية؛
- نتيجة كل قطاع؛
- القيمة الإجمالية للأصول (القيمة المحاسبية) ؛

القيمة المحاسبية للخصوم؛

- إجمالي الاستثمارات لكل قطاع؛
- المبالغ الخاصة بالتكاليف؛
- الإهتلاكات الخاصة بأصول كل قطاع.

النظام المحاسبي الجزائري PCN	النظام المحاسبي الفرنسي	حسب IFRS
لا توجد نصوص خاصة بذلك	للمؤسسة الاختيار بين : - القطاع الجغرافي - حسب النشاط	- حسب قطاعات كل نشاط - حسب القطاع الجغرافي

من خلال تطرقنا إلى مقارنة العناصر السابقة بين المعايير المحاسبية الدوليةIFRS و المحاسبة في كل من فرنسا و الجزائر، يمكن القول انه ينبغي ان تتفاعل البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة الدولية في المجال الاقتصادي ، حتى يحقق هذا التفاعل نتائج إيجابية ولتطوير هذا التفاعل وزيادته وتعميق مجالاته في جوانب أخرى مكملة، وبما أن المهنة المحاسبية هي مجال آخر يترادف مع المجال الاقتصادي فإن الأمر يتطلب الإجابة عن تساؤلات عدة منها:

هل تم الإيفاء بمتطلبات توافق البيئة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية؟ إلى أي مدى؟ وفي أية جوانب؟ هل تم الإيفاء بمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟ ما هي الإنجازات؟ كيف يمكن تحقيقها؟ وما هي العوائق؟

[1] Laurent Bailly, Op-cit , P:128

8- النظام المحاسبي الجزائري و التحول إلى اقتصاد السوق:

لقد تم استعمال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975م بداية من جانفي 1976 إجباريا في المؤسسات، والذي وضع ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي وخصائصه، ولم يتغير رغم أن الجزائر اتجهت نحو اقتصاد السوق،لذلك فقد أصبح المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لا يتماشى مع الظروف الاقتصادية الراهنة خصوصا وان الجزائر قد فتحت المجال للاستثمار الأجنبي مع هذا التوجه مع بداية تسعينات القرن العشري و ظهور قوانين الإصلاحات الاقتصادية و الخوصصة، مما أدى ذلك إلى دخول العديد من الشركات الدولية للاستثمار في الجزائر وخصوصا في قطاع المحروقات .

هذه الشركات المتعددة الجنسيات، ورغم أن العقود المبرمة بينها وبين الشركة الوطنية للبترول (سوناطراك) تنص على استعمال المخطط المحاسبي الوطني في العديد من العقود، إلا أننا لاحظنا من خلال الممارسة الميدانية غير ذلك، حيث لا يستعمل المخطط المحاسبي الوطني إلا في حدود معينة ،بل ومنعدمة أحيانا في بعض الشركات الدولية [1].

فمن خلال العمل الميداني نلاحظ أن اغلب الشركات البترولية الدولية تستعمل المحاسبة الخاصة بها وفي نهاية كل دورة محاسبية تقوم بإعداد مقاربة بين حساباتها و حسابات المخطط المحاسبي الوطني وإرسالها إلى المديرية العامة لإعداد القوائم الموحدة لمجمع سوناطراك. لكن المشكل أننا نجد من خلال العمل الميداني أن عملية تحويل حسابات هذه الشركات إلى حسابات المخطط المحاسبي الوطني لا تتم و فقا قواعد ومكانيزمات سير الحسابات حسب ما ينص عليه المخطط المحاسبي الوطني.و بالتالي تكون هناك العديد من المغالطات في القوائم النهائية لمجمع سوناطراك.

فحسب الشركات متعددة الجنسيات الموجودة بالجزائر وخصوصا في قطاع المحروقات فإن المخطط المحاسبي الوطني الجزائري (PCN) لا يلبي حاجيات المستثمرين ، زيادة على ذلك وجود جملة مشاكل في التسيير.

رغم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة سنة 1971 والذي ساهم في إعداد المخطط المحاسبي رفقة العديد من الخبراء الأجانب، منهم فرنسيين على وجه الخصوص،إلا أن هذا المجلس لم يحل كل المشاكل المطروحة خاصة في الواقع الحالي.

ويتجلى قصور المخطط المحاسبي الوطني من خلال إهمال دور المؤسسات الاقتصادية على اعتبارها المنتج الأساسي للبيانات المحاسبية.

[1] العقد المبرم بين شركة أركو (Arco) الأمريكية وشركة سوناطراك ، جويلية 1996.

وتركيز هذا المخطط على المحاسبة العامة، وإهمال دور المحاسبة التحليلية، في حين نجد أنه، ومن خلال الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات وجود تكامل بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة. فالمحاسبة العامة تهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة (Reporting)[1]، وتحديد نتائج النشاط، أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تحديد تكاليف الإنتاج وسعر التكلفة.

وعلى مستوى القوائم المالية تم اعتماد تصنيف حسابات التسيير حسب طبيعتها، حيث وحسب البعض فإن هذا التصنيف يظهر مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها[2] على عكس التصنيف الوظيفي (Par fonction) أو التصنيف حسب الاتجاه (Par destination) المعمول به في البلدان الأنقلوسكسونية مثل الولايات المتحدة، بريطانيا و كندا ، والذي يسمح بالحصول على تكاليف الإنتاج، وأسعار التكلفة والأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية و الإدارية، دون إعادة معالجة للمعلومات الأساسية.

كذلك كان تركيز المخطط المحاسبي الوطني على المؤسسات الصناعية والتجارية مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى، كالبنوك، القطاع الفلاحي، شركات التأمين والأشغال العمومية .

اعتماد المخطط المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء أو تكلفة الاقتناء) رغم أن هذا المبدأ معمول به في أغلب الأنظمة المحاسبية في العالم[3].

وكما هو معروف فإن مبدأ التكلفة التاريخية يقر بتسجيل وتقييم عناصر الميزانية على أساس تكلفة الاقتناء، أو تكلفة الإنتاج، مع افتراض ثبات قوة الشراء لوحدة النقد المستعملة في القياس المحاسبي.

هذا المبدأ لا يعطي صورة حقيقية على وضعية المؤسسة ، وبالتالي تكون عملية اتخاذ القرارات غير عقلانية، لاعتمادها على الأسعار التاريخية، فالعديد من عناصر القوائم المالية ينبغي إعادة تقديمها بطرائق أكثر عقلانية ورشادة تتماشى مع الاقتصاد التضخمي.

كما نجد أن المخطط المحاسبي الوطني أهمل التبويب (التصنيف) الوظيفي عند إعداد القوائم المالية،فالتصنيف الوظيفي للقوائم المالية يساعد على تحديد المسؤوليات، وتسهيل اتخاذ القرارات السليمة، كذلك على مستوى القوائم المالية لا نجد بعض الجداول الهامة مثل جدول تدفقات الخزينة، رغم الأهمية البالغة التي توليها الأنظمة المحاسبية لهذا الجدول على اعتبار أن الخزينة لها

[1]BP exploration L TD, Algérie, HMD, REB,2005

[2]مداني بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة دكتوراة،كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2004، ص:105.

[3]Saci. D. comptabilité de l'entreprise et système économique, expérience algérienne, opu, Alger, p: 318.

دورا هاما في نشاطات المؤسسة، من خلال وظائف جدول تدفقات الخزينة والتي تتمثل في وظيفة الاستغلال ووظيفة الاستثمار ووظيفة التمويل.

1-8 ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري :

من خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة في الجزائر ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات، وقواعد عملها، والطرائق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري يأتي نتيجة لتغيرات التي حدثت كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة[1] .

هذه الإصلاحات تأتي كاستجابة لحاجيات متعاملون جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية ، نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي، فالمستثمرين يأتون حاليا على رأس قائمة المستخدمين للقوائم المالية. والتي ليست من أولويات المخطط المحاسبي الوطني (PCN) في نسخة 1975م.

2-8 مهام إطار محاسبي تصوري يستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق :

إن المحاسبة هي تقنية تتم بجمع الحسابات ، وذلك بتسجيلها بشكل يومي، وترجمة الأحداث الاقتصادية في شكل عددي بصفة دورية ، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول شاملة ، ليتم استغلالها من طرف المؤسسة من جهة والمتعاملين معها، ومصالح الضرائب من جهة أخرى.

ومن أجل استعمال هذه الجداول بشكل لائق وعقلاني، ينبغي أن تكون مقننة في شكل لوائح وتشريعات قانونية التي تحدد الإطار التصوري، الذي يختلف من بلد إلى آخر، لكن مع ظهور عوامل عديدة ومتطلبات جديدة أفرزتها مظاهر العولمة، وعولمة الأسواق المالية، اصبح من الضروري وجود إطار محاسبي موحد مقبول من طرف أغلب البلدان على المستوى العالمي، حتى

[1] ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises et Normalisation Internationale, Séminaire en collaboration avec le réseau d'experts, France-Maghreb, Alger, juin 2005, P : 45

تصبح المحاسبة ليست تقنية فقط، بل أداة ووسيلة تسيير تساهم في إنتاج صورة حقيقية وعادلة حول الأحداث التجارية والاقتصادية ،وذلك وفقا متطلبات اقتصاد السوق.

8-3 من أجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية :

ينبغي هنا الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني الجزائري نسخة 75/35 المؤرخة في 29 أفريل 1975، وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه أو المخطط، ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل،الإنتاج وبالتالي وضع لتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية، واليوم الجزائر تشهد تحولا عميقا وذلك بفتح اقتصادها على اقتصاد السوق تحرير التجارة الخارجية، فتح راس المال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، تحرير الأسعار، إنشاء بورصة الجزائر، وجود بنوك خاصة، هذه التحولات تحتم على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية، ذات نوعية تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الرشيدة، وكذلك بالنسبة للمقرضين[1].

كذلك المرور إلى اقتصاد السوق يتطلب أدوات ووسائل جديدة تتلاءم مع الظروف الراهنة للعولمة وللمعايير المحاسبية الدولية، فالقوائم الحالية وفقا المخطط المحاسبي الجزائري، تعتبر غير مفيدة للمستثمرين والمقرضين، بقدر ما هي مفيدة وموجهة إلى مصالح الضرائب وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية.وفي هذا الإطار ينبغي الفصل بين الميزانية المحاسبية التي من المفروض يتم إعدادها على أساس قواعد تجارية، وبين الميزانية الجبائية.

لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين و المقرضين، حيث المستثمرين يهتمون بشراء الأسهم والمقرضون يقرضون أموالا ، وبالتالي وجود إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسة، لهذا الغرض ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة، وصورة واضحة وعادلة، على الوضعية المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تكون تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية .

إن الإطار التصوري ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر عند إعداده أو تحديثه، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، أن يكون الإطار التصوري المحاسبي يتماشى مع متطلبات اقتصاد السوق، وذلك أن تكون التقارير المالية المعدة ، تتميز بجملة من الخصائص[2] ، وأن يكون النظام المحاسبي يسمح بعقلانية المعلومات المحاسبية، وتوحيد القوائم المالية بشكل يعطي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة ، ورفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم، كما ينبغي أن

[1]Saheb Bachagha, Pour un Référentiel comptable Algérien qui répondre aux exigences de l'économie de marcher, Dar el-hoda, Algérie, 2003 p: 7.

[2] انظر الفصل الثالث ، ص:150.

تعطى الاستقلالية التامة للمحاسبين، وتحدد أهداف القوائم المالية وأولوياتها ،وإلى من توجه هذه التقارير ،وما هي نوعية القوائم المالية التي يمكن إعدادها لغرض عرضها على المستثمرين والمقرضين على وجه الخصوص، وما هو الوقت المناسب لتقديمها من أجل اتخاذ قرارات مناسبة وفي الوقت الضروري .

4-8 محدودية المخطط المحاسبي الوطني الجزائري :

ينبغي الإشارة إلى أن توجه الاقتصاد الجزائري من اقتصاد مركزي إلى اقتصاد اكثر اعتماد على التمويل من السوق، يفترض تغيير أدواته و فلسفة هذا النظام الجديد، و منها نظام محاسبي يستجيب لمتطلبات متعاملي السوق المالية(المستثمرين).و هذا عكس ماكان في النظام السابق الذي يكون فيه المتعامل البنوك (القطاع العام خاصة) ،لذلك يمكن القول أن المخطط المحاسبي أدى دوره في هذا المجال .

1-4-8 غياب الإطار التصوري :

ويقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلة بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، تهدف إعداد تقارير مالية متجانسة، ومعدة لاستخدامها من طرف مستثمرين ، مقرضين وآخرين.

هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إيجاد الحلول المحاسبية للمشاكل المشتركة، لذلك ينبغي :

- تحديد الطرائق المحاسبية المعتمدة من طرف المنظمات الدولية للمعايرة.

- إعداد معايير محاسبية تتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة الأمريكية ،مقارنة إلى القوائم المالية حسب المخطط الوطني الحالي المعدة لخدمة مصالح الضرائب بالدرجة الأولى .

- وهنا ينبغي أيضا تعديل القوائم، وذلك بما يتلاءم ومتطلبات المستثمرين والمقرضين، وهذا لا يتم إلا بتحديد دقيق لأهداف القوائم المالية، وتحديث النظام المحاسبي ليصبح يتوافق مع المعايير الخارجية .

2-4-8 الحاجة إلى المعلومات المحاسبية :

إن البيئة الدولية الحالية في ظل العولمة الاقتصادية أدت إلى توفير ووجود معلومات محاسبية جديدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، لكن جميع مستخدمي القوائم المالية ليسوا وحدة متجانسة، ولذلك ينبغي مراعاة كل هذه المعطيات عند إعداد القوائم المالية وذلك من حيث :

-طرائق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية،التكلفة الجارية.

-أن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى بعض العناصر الهامة مثل توزيع الأرباح، ونتائج المؤسسة، فالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)، ومن خلال جدول حسابات النتائج نجد نتيجة الاستغلال، ونتيجة خارج الاستغلال، وهذا لا يوضح بشفافية وضعية المؤسسة المالية، وذلك من خلال الغموض بين دورة الاستغلال ونتائج خارج الاستغلال.

- المعلومات غير المالية : كل المعلومات غير المالية يمكن أن تفيد المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج،علاقات المؤسسة بالغير...الخ .

- المعلومات التقديرية المستقبلية: ينبغي على المؤسسة تزويد الغير بمعلومات حول أنشطتها المستقبلية والتكاليف والإيرادات المستقبلية.

- ثبات الطرائق المحاسبية حتى تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وذات قيمة، ينبغي اعتماد طرائق محاسبية شبه ثابتة،و تكون للتقارير المالية قيمة زمانية [1].

8-5 مشروع المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات :

تضمن المخطط المحاسبي للمؤسسات مشروعا جديدا ويحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية الجديدة ،كما يتضمن [2] :

- تصنيف الكتل المحاسبية و المجموعات .
- تحديد الحسابات.
- القوائم المالية.
- تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

ومن خلال الملاحظات الميدانية نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرف على إعداد المعايير المحاسبية مع النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي، و هو ما نحاول التطرق إليه في النقاط التالية :

8-5-1 طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات :

[1] مداني بلغيث ، المرجع السابق، ص: 105.

[2] Prospeco-Conseil, le nouveau bilan financier et comptable selon les normes IAS/IFRS, système comptable, Alger, décembre 2005, p11.

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي ، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) ، وترتكز عملية التعديلات حول العناصر التالية[1]:

- إعطاء تعاريف ومفاهيم وبناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد.
- تحديد طرائق التقييم بالنسبة لعناصر الأصول وعناصر الخصوم، وكذلك حسابات التسيير.
- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، والجداول الملحقة، تحديد الحسابات ونظام المجموعات وكيفية تسيير الحسابات.
- تحديد قواعد وميكانيزمات سير الحسابات.
- وضع جداول و إيضاحات خاص بالمفاهيم.

يمكن القول انه حسب طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصوري،يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل اكثر مما كانت عليه سابقا.

2-5-8 بنية المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات :

إن الإطار المحاسبي الجديد يحتوي على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي[2] :

الصنف الأول : حسابات رأس المال .

الصنف الثاني : حسابات القيم الثابتة .

الصنف الثالث : حسابات المخزونات ، الحسابات الجارية.

الصنف الرابع : حسابات الغير.

الصنف الخامس : حسابات المالية .

الصنف السادس : حسابات الأعباء.

[1] ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises et Normalisation Internationale, Op-Cit, p :20

[2] Idem.

الصنف السابع : حسابات الإيرادات .

أما الأصناف 0، 8 و 9 يمكن للمؤسسات استعمالها للجارية في التسيير من خلال المحاسبة التحليلية.

8-5-3 القوائم المالية المقترحة:

من خلال مشروع المخطط المحاسبي الجديد نجد القوائم المالية التالية[1] :

أ- الميزانية تحتوي على عمودين ، الأول للسنة الجارية، والثاني للسنة السابقة(تحتوي على الأرصدة فقط) ، و تتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة .

ب- حسابات النتائج : ترتب فيها الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، كذلك تحتوي على أرصدة السنة السابقة، ومعطيات السنة المالية الجارية يتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.

ت- جدول تدفقات الخزينة، يمكن استعمال الطريقة المباشرة ،أو الطريقة غير المباشرة ،و يتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة (أ ، ب) .

ث- جدول خاص بتغيرات رأس المال.

ج- ملحقات تحتوي الطرائق المحاسبية المعتمدة، وكذلك بعض الإيضاحات حول الميزانية، وحسابات النتائج.

8-5-4 **الإطار التصوري Cadre Conceptuel :** جاء النظام المحاسبي الجديد بإطار محاسبي تصوري يتضمن مايلي[2] :

أ- **مجال التطبيق : -** يتم تطبيق المخطط المحاسبي الجديد إجباريا على كل نشاط اقتصادي.

- كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون التجاري.
- كل شخص تابع للقطاع العام أو الخاص، أو القطاع المختلط.
- كل قطاع يقوم بإنتاج سلع أو خدمات .
- و آخرون .

ب- القواعد والمبادئ : يعتمد النظام المحاسبي الجديد على جملة من القواعد و المبادئ يمكن التطرق إلى أهمها فيما يلي :

[1] Prospeco-Conseil, le nouveau bilan financier et comptable selon les normes IAS/IFRS,Op-Cit ,p :36.
[2] Idem, p :3.

ب- 1- مستعملوا القوائم المالية :

- - المستثمرون.
- مسيرون ، هيئات إدارية .
- المقرضون (بنوك ، مساهمون) .
- إدارة الضرائب .
- شركاء آخرون ، زبائن ، موردون ، أجراء .
- آخرون .

ب- 2- الفرضيات التي من خلالها يتم إعداد القوائم المالية : أهمها مايلي

- الاستمرارية في النشاط .
- تتم المعالجة المحاسبية بمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.

ب- 3- المبادئ المحاسبية الأساسية :

- مبدأ الاستمرارية :يفترض ان تزاول المؤسسة نشاطها بصفة مستمرة و دائمة.
- مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية:كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات أو الأعباء.
- مبدأ الحيطة والحذر:يقوم هذا المبدأ على أساس تسجيل الخسائر المحتملة.
- مبدأ الحفاظ على الطرائق المحاسبية (المداومة) :ينبغي المحافظة على استعمال نفس طرائق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية.
- مبدأ التكلفة التاريخية:تسجل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها أو تكلفة الاقتناء.
- مبدأ عدم المقاصة:ينبغي عدم المقاصة بين عناصر الأصول و الخصوم أو بين الإيرادات و الأعباء.
- مبدأ ثبات وحدة النقد.

- مبدأ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائـر، حيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي و ليس حسب الظاهر القـانوني،فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

ب- 4 - الخصائص النوعية التي ينبغي توفيرها في القوائم المالية :

- الملاءمة - الدقة و الموثوقية
- القابلية للمقارنة - الوضوح.

ج - مفاهيم التكلفة :أما من حيث المفاهيم فهناك مفاهيم جديدة جاء بها المخطط المحاسبي الجديد أهمها مايلي:

ج- 1- الأصول :

تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها، من خلال الأحداث الاقتصـادية الماضـية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية[1].

من خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة ما يلي :

- الأصول التي يتم استئجارها لهدف ما تعتبر من عناصر الأصول .

ج- 2- الخصوم :

تشمل الخصوم الالتزامات الحالية والناتجة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بهـا، مقابل النقصان في الموارد، وينتظر الحصول على منافع اقتصادية[2].

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريف أن مؤونات الأخطار والمؤونات القانونيـة لا تعتـبر عنصرا من عناصر الخصوم .

ج –3 - الإيرادات :

تتمثل الإيرادات في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في إطار زيادة الأصول أو النقصان في عناصر الخصوم[3].

---

[1]ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises et Normalisation Internationale, Op-Cit, p : 25
[2]Idem.
[3]ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises , Op-Cit, p,27 :

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريZ أن Ôويل تكـاليZ الاسـتغلال (ح/ 78 حسـب المخطط المحاسبي السابق) لا يعتبر من الإيرادات .

ǯ- 4- الأعباء :

تمثل اŸفاô في المنافع الاقتصادية أثناء الدورة المحاسبية في Ɯطار نقصان الأصـول أو زيـادة الخصوم.

يمكن ملاحظة من خلال هذا التعريZ أنǊ لا يمكن اعتبار المؤونات المقننة (Réglementées Provisions) وكذلك الإهتلاكات(Amortissement Dérogatoires)ضمن عناصر الخصوم[1]

ǯ- 5- النتيƴة الصافية :

تمثل النتيƴة الصافية الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية .

كما يمكن الإشارة Ɯلى أنǊ لا تدخل ضمن النتيƴة الصافية عناصـر الأعبـاء والإيـرادات للدورات السابقة.

و تعتبر الإيرادات والأعباء بالنسبة للدورات السابقة أخطاء وتعاž مباشرة من خلال الأموال الخاصة[2].

[1] ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises , Op-Cit, p,29
[2]Prospeco-Conseil, le nouveau bilan financier et comptable selon les normes IAS/IFRS,Op-Cit ,p :25.

من خلال عرضنا لمشروع المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات يمكن ملاحظة مايلي :

- إعادة تصنيف الحسابات و المجموعات.

- الأموال الخاصة و الديون تسجلان في الصنف الأول ،حيث تسجل الأموال الخاصة في الحساب 10 و الحساب 11 وما يتفرع عنهما، أما الديون تسجل في الحساب 16 و الحساب 17 وما يتفرع عنهما.

- إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق اين كانت تصنف الى قيم معنوية وقيم مادية،

وذلك كمايلي :

-قيم معنوية	-قيم مادية
-أصول ثابتة تحت التنازل	-قيم ثابتة جارية
-أسهم وحقوق	-أسهم مالية أخرى.

- تسجيل الموردين و الزبائن في حسابات الغير ،مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق ،حيث كانت تسجل حسابات الموردين في الصنف الخامس، أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع.

- أما النقديات فتسجل في الحسابات المالية و توضع في الصنف الخامس ،مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق.

- تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج ،مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقا للمخطط المحاسبي السابق.

- تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية.

- إضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات لما له من أهمية، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق .

- تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج من خلال المخطط المحاسبي السابق .

خلاصة الفصل :

إن المحاسبة الدولية تعبرعن تطور الفكر المحاسبي الدولي ، وذلك للخروج من نطاق الممارسة المحلية ، إلى مواجهة المشاكل المحاسبية على نطاق عالمي واسع.

تزداد أهمية المحاسبة الدولية من خلال توفير المعلومات والبيانات الضرورية للشركات متعددة الجنسيات عن طريق التقارير المالية ،والتي تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي، هذه التقـارير تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية.

هناك جملة من العوامل تؤثر بشكل أو بآخر على المحاسبة الدولية ، أهمها الشركات متعـددة الجنسيات .

و من خلال الممارسة المحاسبية للشركة متعددة الجنسيات ، ظهرت جملـة مـن المشـاكل المحاسبية على المستوى الدولي ، لم تعد محاسبة المؤسسة بشكلها التقليدي قادرة علـى حلـها ، وخاصة علاقة الفروع والشركات التابعة بالشركة الأم ، وكذا الرقابة المالية على الفروع.

من خلال العمل المحاسبي للشركات الدولية ، لحظنا وجود اختلاف في الممارسات المحاسبية، نظرا لاختلاف الأنظمة المحاسبية من بلد إلى آخر.

إن عملية إعداد القوائم المالية تتطلب الشفافية حتى تكون التقارير المالية قابلة للفهم ،كذلك ينبغي أن يؤخذ بعين الاعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.

تحتاج الأطراف المستخدمة للقوائم المالية إلى جملة من المعلومات والتي ينبغي توفيرهـا مـن طرف معدي التقارير المحاسبية والمالية، كما ينبغي الإفصاح عن المعلومـات المفيـدة والمناسـبة ووصولها للأطراف المعنية في الوقت المناسب.

لكن عملية الإفصاح تتطلب تشريعات قانونية ، تتلاءم مع الظروف الحاليـة للمعـاملات الاقتصادية، وخاصة مع تدويل مهنة المحاسبة،حتى تتجاوز الشركات متعددة الجنسيات ،المشاكل التي تواجهها على المستوى الدولي ،وخاصة المعاملات بين الفروع والشركات التابعـة وبـين الشركة الأم.

إن عملية الإفصاح في الشركات متعددة الجنسيات تواجه جملة من العوائق ينبغي إزالتـها، وذلك من خلال التقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية، بغية الوصول إلى توحيـد محاسـبي عالمـي.

من خلال مقارنة المحاسبة الجزائرية مع الأنظمة المحاسبية لبعض البلدان المتقدمة ،لحظنا عـدم مسايرة المخطط المحاسبي الوطني للتغيرات التي تحدث على المستوى الدولي ، وهذا مـا أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات متعددة الجنسيات ،خاصة في قطاع المحروقات ،وذلك راجـع إلى وجود جملة من المشاكل في التسيير وعدم تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.لكن من خلال مشروع المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات، يمكن القول أن الجزائر تتجه نحو تكييف المخطط المحاسبي الوطني وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

ان المخطط المحاسبي الوطني، يعتبر دليل لمنظومة الحسابات في الجزائر، ورغم المحاولات العديدة لتطويره حتى يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية وخاصة من ناحية الإطار التصوري Le Cadre Conceptuel، إلا أن ذلك لم يتحقق حتى يومنا هذا، فالجزائر ومنذ 1990م دخلت مرحلة جديدة من مراحل اقتصاد السوق وخوصصة المؤسسات وإقامة السوق المالية وكذلك إعطاء أهمية للقطاع الخاص الوطني والأجنبي في الإطار العام وفي إطار الشراكة مع الخارج، ومع هذا لا تزال رؤوس أموال الشركات الجزائرية تقوم وفق الأسس الإدارية وليس التجارية، وفي بداية القرن تم عقد ملتقى هدفه إيجاد مخطط جديد للمحاسبة كفيل بتقييم رؤوس الأموال والذمة المالية وتبعا لذلك يمكن حتى لبعض المؤسسات التي تعاني من العجز المقوم إداريا أن تتحول إلى مؤسسات رابحة وفق المنظور التجاري، وقد يبدأ سريان تطبيق هذا المخطط المحاسبي الجديد إبتداءا من 2009/01/01، نشير إلى ان المخطط المحاسبي الوطني تعرض لانتقادات شديدة وذلك للأخطاء الواردة فيه خاصة في المجموعة السابعة (النواتج) والمجموعة السادسة (الأعباء)، فمثلا نجد أن حسابي 75 و78 هما حسابان يعبران عن تصحيح للتكاليف وليسا من حسابات النواتج كما هو موجود حاليا في المخطط المحاسبي الوطني .

الفصل الثاني

التوحيد المحاسبي العالمي

مقدمة:

من خلال العمليات المختلفة والأنشطة الدولية ، أصبح من الضروري للشركات الدولية استخدام لغة محاسبية موحدة و بهدف تسهيل إعداد القوائم المالية ،وذلك بغرض فرض الرقابة على مختلف الشركات التابعة ، ومختلف الفروع للشركة الأم ، لهذا أصبح من الضروري العمل على توحيد الجهود ، المبذولة في هذا الميدان وتنسيقها بغية الوصول إلى التوحيد المحاسبي العالمي .

و يمكن القول أن المعايير المحاسبية هي مجموعة القواعد، المبادئ، الإجراءات، والممارسات المحاسبية التي تنظم مهنة المحاسبة بشكل عقلاني بغية إعداد مختلف القوائم المالية، وبهدف توصيل معلومات وتقارير محاسبية مفيدة لتجسيد أهداف مسطرة سلفا لأي مؤسسة ما.

فحسب المنظمة الدولية للمعايرة (ISO)، فإن المعيار هو وثيقة تم إعدادها بصفة جماعية، ومصادق عليها من قبل هيئات معترف بها، وهذه المعايير تعالج مشاكل مشتركة ومتكررة، وهي قواعد تعطي مواصفات لأنشطة مختلفة بهدف ضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين[1] .

من خلال هذا الفصل نتناول مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية ، أهمية التوافق المحاسبي الدولي، التوحيد المحاسبي و أهدافه ، و الأطر التصورية للمحاسبة ، ومزايا و تحديات التوافق المحاسبي الدولي و معوقاته.

[1] www.iso.org.

1 - بناء المعايير المحاسبية :

المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير و القواعد الوصفية، والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقييم، والعرض والإفصاح .هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية، تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية، والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها[1].

لكن اختلاف الظروف البيئية المحيطة بكل بلد وأدت إلى اختلاف القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة، في مختلف بلدان العالم، هذه الاختلافات في الممارسات المحاسبية أدت أيضا إلى زيادة الضرورة و الحاجة إلى المعلومات لدى مستخدمي القوائم المالية [2].

1-1- مداخل إصدار المعايير المحاسبية :

تختلف عملية إصدار المعايير المحاسبية من بلد إلى آخر وذلك حسب درجة الطلب على المعلومات، وحسب عملية تنظيم مهنة المحاسبة في حد ذاتها، ومن بين أهم مداخل إصدار المعايير المحاسبية ما يلي :

1-1-1 **المدخل المهني** : حسب هذا المدخل فإن عملية إصدار المعايير المحاسبية تتم من طرف المحاسبين المهنيين، ويتميز هذا المدخل بالمرونة وسرعة مواكبة التطورات التي تحدث في عالم المال والأعمال ويوجد هذا المدخل في الولايات المتحدة الأمريكية على وجه الخصوص[3].

1-**1-2- المدخل السياسي** : يعتمد هذا المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، ويتأثر التشريع في هذه الحالة بالاعتبارات السياسية، وعادة ما يركز القانون على العموميات، وليس على المفردات أو المكونات، كما يعتبر هذا المدخل في إصدار المعايير المحاسبية أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة لأنه يتسم بالبطء، في حين أنه ينبغي أن تكون المعايير المحاسبية

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع السابق ، ص.373.

[2] Marc Gerretsen et Françoise, Gintrac, Normes IAS/IFRS, application aux états financiers, bordeaux, édition Dunod p: 32.

[3] Hervé PUTEAUX, US GAAP, Comprendre et utiliser les états financiers américains, Comundi, paris, Oct-2004, p : 108.

مواكبة لدرجة التغيرات التي تحدث في عالم الاقتصاد ، والتي من خلالها يتطلب تغـيير القـوانين والتشريعات بشكل دائم ومستمر ،ويوجد هذا النوع من المداخل في أوروبا وأمريكا اللاتينية [1].

1-1-3- المدخل المختلط بين القطاع العام والقطاع الخاص :

يتم إصدار المعايير المحاسبية من طرف جهات تابعة للقطاع الخاص، وهنا تلتـزم الحكومـة بتطبيق ما يصدر من توجيهات [2].

1-1-4- المدخل الموحد :

حسب هذا المدخل يتم إصدار المعايير المحاسبية من طرف القطاع الخاص والقطاع العـام أو مجموعة حكومية وغيرها، بحيث تقوم الحكومة بإنشاء مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال، يتكـون من المحاسبين والقانونين، وخبراء من الجامعات وينتشر هذا المدخل في اليابان.

وحسب هذا المدخل، فإن إصدار المعايير يعني تطبيق معيار واحد وقاعدة واحدة ،وفي كـل المجالات حيث ينطوي التوحيد على فرض مجموعة من القواعد الموحدة، أما التوافق والتنسيق يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع [3].

فالتوافق هو عملية زيادة الانسجام بين النظم المحاسبية الموجودة بين البلدان، وذلك عن طريق التخلص من العلميات غير الضرورية الموجودة بينهما، وهذه تعتبر خطوة جوهريـة في طريـق المحاسبة الدولية، كما يمكن الإشارة إلى أن هناك فرقا بين التوحيد والتوافق، فـالأول يعـني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين ، أما الثاني فيعني محاولة التوفيـق بـين وجهات النظر المختلفة، فالتوحيد يعني الاتجاه نحو التماثل والتكامل، بينما التوافق مـا هـو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما[4].

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص374.

[2] OBERT,Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2003, p : 32

[3] Marc Gerretsen et Françoise, Gintrac, op-cit, p :45

[4] OBERT Robert, op-cit, p : 42

2- التباين والتوافق في الإفصاحات عالمية النشأة :

إن عملية وضع المعايير المحاسبية وعلاقتها مع الارتباط الحكومي في النظام الاقتصادي يـؤدي بنا إلى طرح جملة من الأسئلة أهمها :

- كيف يتم تطوير المعايير المحاسبية في البلدان المختلفة ؟
- وما هي مضامين هذه المعايير المحاسبية ؟
- وما هي المجهودات المبذولة في إطار عملية التنسيق والتوافق ؟

2-1- المعايير المحاسبية في ظل الارتباط الحكومي بالاقتصاد :

يمكن أن نجد على العموم نظامين يتزاوجان ما بين السيطرة والرقابة الكاملة مـن الحكومـة ونظام السوق الحر تماما، ففي البلدان ذات الشركات الكبرى والتي تنتشر ملكيتها الخاصة بشكل واسع، فإن عملية إصدار المعايير المحاسبية يقع عبئها على المهنة ذاتها، وعلى النقيض من ذلك نجد في بعض البلدان ذات الشركات التابعة للقطاع العام، فإن الحكومة هي المسيطرة علـى معظـم الأسواق، كما تخضع لرقابتها، وعلى هذا الأساس فإن عملية إصدار المعايير المحاسبية يتم تحـت الرقابة الحكومية[1] كما نجده حاليا في الجزائر.

وعموما فإن المعايير المحاسبية وضعت لتلبي حاجيات مستخدمي التقارير المالية كما ذكرنا في اكثر من موضع سابق، ومن بين أهم المستخدمين نجد مقرضي رأس المال، فحيث إذا كان حاملي الأسهم هم المصدر الأساسي للأموال فإن أرباح الشركات ينظر إليها على أنها العامل الأساسي للتنبؤ بنجاح الشركة في المستقبل، ولذلك فإن قائمة حسابات النتائج تحظى بانتباه أكبر من قبل معدي المعايير المحاسبية [2].

وبالمقابل إذا كان المصدر الرئيسي للأموال هو البنك أو المؤسسات المالية ، فإن المعايير تركز عادة على قائمة الميزانية، لأن السلطات المصرفية تهتم بالمعلومات التي تساعد على تقييم مركـز السيولة ، فحيث يساعد المركز المالي للشركة البنك على تقييم قدرتها على استرداد أموالهـا، وفي هذا الإطار كان مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي "FASB"، قد حـاول إصـدار معيـار

---

[1]BERNHEIM Yves, L'essentiel des US GAAP,Référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation internationale, Mazars et Guerard, Editions Maxima, 2ème édition, Paris 1999,p : 152.

[2]BINET Laurence, Les Etats financiers anglo-saxons, Comparaison avec les états financiers dans le cadre de l'harmonisation internationale, Economica, Paris, 1991,p : 215.

المحاسبي، يشترط أن تقوم الشركات بإظهار أسهم حقوق اختيار العاملين كمصاريف في قائمة حسابات النتائج ، لكن ذلك وجد معارضة من طرف الشركات الكبرى [1].

2-2- إعداد القوائم المالية والمعايير المحاسبية :

سنحاول عرض كيفية وضع المعايير المحاسبية في بعض البلدان، وكيفية تطبيقها على التقارير المالية، و إبراز الاختلافات الموجودة، والتباين في المجال المحاسبي.

2-2-1- القوائم المالية :

هنا لا نتطرق إلى المفاهيم المختلفة لعناصر القوائم المالية وأهدافها ومكوناتها وإنما نحاول مقارنة نوعية القوائم المالية،ففي الولايات المتحدة الأمريكية هناك مجموعة من القوائم المالية ينبغي إعدادها، وتتمثل في قائمة المركز المالي أو الميزانية، قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج، قائمة التدفقات النقدية للخزينة، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، بالإضافة إلى الجداول الملحقة للقوائم المالية [2].

وتتضمن المفاهيم المستخدمة في القوائم المالية الاستمرارية، والمقابلة والثبات عند تطبيق المبادئ المحاسبية خلال الفترات الزمنية، بالإضافة إلى أساس الاستحقاق.

أما بالنسبة لليابان على سبيل المثال، فإنها تستلزم حسب القانون التجاري إعداد أربع قوائم مالية تتمثل في قائمة المركز المالي أو الميزانية ، قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج ، الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، تقرير المشروع ومقترح توزيع الأرباح،كما يتطلب أيضا قانون الأوراق المالية وتداولها إعداد قائمة التدفق النقدي للشركات العامة المقيدة والمتداولة في البورصة، والهدف من إعداد هذه القوائم في اليابان هو حماية مصالح المستثمرين والدائنين[3].

أما في بلد مثل ألمانيا فالمطلوب من الشركات تقديم القوائم المالية التالية : قائمة المركز المالي أو الميزانية ، قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج ، قائمة التدفقات النقدية، والجداول الملحقة للقوائم المالية[4].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص349.

[2] Hervé PUTEAUX, US GAAP, comprendre et utiliser les états financiers américains, paris, Oct-2004, P : 59.

[3] IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, August 1997, London p: 31

[4] BOLIN Manfred, Les sources du droit comptable allemand, Revue française de comptabilité, n° 221, mars 1991,p. 65 à 68.

وتتضمن هذه القوائم المفاهيم المحاسبية التي تعتمد على كل من الاستمرارية ومقابلة التكاليف بالإيرادات، وأساس التكلفة التاريخية وأساس الاستحقاق، بالإضافة إلى مبدأ الحيطة والحذر، حيث أنه يشترط الاعتراف بكافة المخاطر المتوقعة والخسائر المحتملة حتى تاريخ إعداد الميزانية [1].

أما في دولة نامية كالجزائر فإن العناصر المطلوبة من قبل الجهات المعنية، والتي يتعين على الشركات تقديمها، الميزانية ، جدول حسابات النتائج و الجداول المتممة أو الملحقة للقوائم المالية وهذا حسب المخطط المحاسبي نسخة 1975 .

2-2-2- استراتيجية وضع المعايير المحاسبية :

يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية مبادئ المحاسبة المتعارف عليها "US GAAP"، وعملية وضع المعايير تتم من طرف هيئة الأوراق المالية وتداولها في البورصة بالتعاون مع هيئات مهنية في المجال المحاسبي، مثل مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" ومجلس معايير المحاسبة الحكومية "GASB" بالإضافة إلى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA [2].

أما في اليابان فالقانون التجاري يعتبر المصدر الرئيس لإصدار المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى قانون الضرائب وقانون الأوراق المالية وتداولها، تعتبر مؤشرات هامة على تطبيقات التقارير المالية للشركات اليابانية [3].

أما في ألمانيا فإن عملية وضع المعايير المحاسبية تخضع لقواعد القانون التجاري، ويعتبر قانون الشركات هو القانون الأكثر تأثيرا على مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عموما والتي

[1] Idem, p: 38

[2] NACIRI Ahmed, Une analyse comparative des systèmes de normalisation français et américain, Revue française de comptabilité, septembre 1986, p :10.

[3] Commission des Communautés européennes, Comparaison des systèmes comptables allemand, français, italien, britannique, japonais et américain aux prescriptions de la IVè directive du Conseil de juillet 1978 – 1987,Document DG XV,Commission des Communautés européennes, p :34.

تتضمن معايير محاسبية يتم تطبيقها بصفة محددة على تلك الشركات[1] .

أما في الجزائر فإن تنظيم مهنة المحاسبة يخضع بالدرجة الأولى إلى المخطط المحاسبي الوطني "PCN" بالإضافة إلى قانون الضرائب الذي له تأثير كبير على القوائم المالية لنهاية السنة المالية. ولا يوجد في الجزائر منظمات مهنية مختصة في إصدار المعايير المحاسبية باستثناء المجلس الأعلى للمحاسبة والذي يعمل بالتنسيق مع خبراء فرنسيين[2].

يمكن من خلال ماسبق ان نتصور استراتيجية وضع المعايير المحاسبية **و**كيفية التحول من المعايير الوطنية إلى المعايير الدولية.و هذا بإتباع الخطوات الآتية :

-ضرورة إدخال بعض التعديلات التشريعية والنظامية للنص على التزام الشركات المسجلة في سوق المال، أو التي ترغب في التسجيل في سوق المال ، بتطبيق المعايير الوطنية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.

- تحديد الاختلافات فيما بين المعايير الوطنية الحالية والمعايير الدولية وتعديل هذه الاختلافات للتوافق مع المعايير الدولية ما لم يتعارض ذلك مع الأوضاع السياسية والاقتصادية للدولة.

- إصدار نسخة معدلة من تلك المعايير يشار لها بمعايير المحاسبة الوطنية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.

- إصدار معيار وطني يحدد للشركات كيفية تطبيق المعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية عند تطبيقها لأول مرة.و إصدار معيار وطني متوافق مع المعيار الدولي مع كل إصدار جديد للمعايير الدولية.

ونستخلص مما سبق أن المجالس المحاسبية الوطنية تعتبر صوت الدولة المحاسبي على المستوي الدولي وفي نفس الوقت فإنها بوابة عبور المعايير الدولية للدولة وهما وظيفتان أساسيتان لا يمكن التخلي عنهما ويجب دعمهما إذا أردنا مواكبة التطورات العالمية والتأثير بفاعلية في صنع السياسات المحاسبية على المستوى الدولي.

.

[1]KLEE Louis, La comptabilité allemande, Revue fiduciaire comptable, n° 175,mai 1992, p. 33 à 69.

[2]ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises et Normalisation Internationale, Séminaire en collaboration avec le réseau d'experts, France-Maghreb, Alger, juin 2005

2-3 طبيعة و أهداف التوافق و التوحيد المحاسبيين الدوليين :

من خلال هذه الفقرة نحاول تناول طبيعة التوافق المحاسبي الدولي و أهدافه و أسبابه، وأهداف التوحيد المحاسبي الدولي.

2-3-1 طبيعة التوافق المحاسبي الدولي :

إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات وغزوها للأسواق العالمية، وزيادة تشابك أنشطتها الدولية ، أدى إلى ضرورة تنسيق الإجراءات التي من شأنها معالجة الأعمال الدولية، لهذا النوع من الشركات، هذه الإجراءات يمكن أن نتصورها في شكل المحاسبة الدولية، انطلاقا من هذا أصبح التوافق الدولي ملازما للمحاسبة الدولية ويمكن اعتبار عملية التوافق الدولي ضرورة حتمية وهذا من منظور الشركات متعددة الجنسيات[1] .

وعموما فإن التوافق المحاسبي نعني به الاحتكام إلى جملة من المبادئ ، القواعد والمعايير المحاسبية، التي تلقى قبولا عاما في الأوساط الدولية، والتي تدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية للشركات الدولية.

2-3-2 أهداف التوافق المحاسبي الدولي :

يمكن أن نتطرق إلى أهداف التوافق المحاسبي الدولي من خلال أهداف الشركات متعددة الجنسيات الساعية إلى تدويل المحاسبة حتى تصبح لغة محاسبية موحدة في جميع أنحاء العالم، مما يسهل عملية قراءة القوائم المالية المعدة من طرف الشركات التابعة، والفروع بالنسبة للشركة الأم من جهة ، وتسهيل عملية مراقبة الفروع والشركات التابعة من جهة أخرى .

كذلك من بين أهداف التوافق المحاسبي الدولي، التخفيض من تكاليف إعادة ترجمة القوائم المالية، تسهيل عملية مقارنة القوائم المالية ، وذلك من خلال تقليص الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية.

كما يمكن تسهيل عملية المراقبة بالنسبة لهيئات مراقبة الأسواق المالية، في حالة وجود توافق محاسبي وتجانس في القوائم المالية، وبالتالي وجود مصداقية أكثر في أعمال الرقابة [2].

[1] Hoarau, Cristain, L'harmonisation comptable internationale, revue de C.C.A Volume1, Sep. 1995, paris, P: 78

[2] Rochat M., et autre, audit des entreprises multinationales compatibilité internationale, ruibert édition, paris, 1997, P: 522.

2-3-3 أهداف التوحيد المحاسبي الدولي:

رغم اختلاف التعاريف والمفاهيم الخاصة بموضوع التوحيد المحاسبي الدولي ، حيث هناك من تناول هذا الموضوع من حيث المفهوم ، وهناك من تناوله من حيث الأهداف، وهذا ما يهمنا في هذا الجانب فالتوحيد المحاسبي يتضمن جملة من المفاهيم الخاصة بالحسابات وتبويب القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المحاسبية، كما نجد موضوع التوحيد، يمكـن أن نجـده علـى عـدة مستويات :

- فعلى مستوى الأنظمة المحاسبية نجد أن عملية التوحيد تتم بتوحيد الأنظمة المحاسبية علـى جميع المستويات .

- أما على مستوى المبادئ ، هنا يتضمن التوحيد تنسيق المبادئ المحاسبية، وتوحيد المعـايير المحاسبية التي يتم اعتمادها والعمل بها.

- على مستوى القواعد، هنا يتم توحيد القواعد ، والإجراءات المحاسبية ، حيث يتم العمـل على محاولة التوافق بين مختلف القواعد المحاسبية الموجودة مع ضمان استحداث قواعد لإجراءات محاسبية جديدة أو بديلة مع ما هو موجود بما يتماشى ومتطلبـات السـوق ، وبمـا تحتاجـه مستخدمي القوائم المالية.

ونظرا للمجهودات المبذولة على المستوى العالمي من أجل التوحيد المحاسبي، ومـن خـلال الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات ، يمكن أن نتصور الأهداف المرجوة من عملية التوحيد المحاسبي العالمي[1] .

يهدف التوحيد المحاسبي العالمي من خلال المعايير المحاسبية الدولية إلى :

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة .

- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم .

- تقليل أو تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم الماليـة مـن النظـام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.

- توحيد الطرائق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصـر الميزانية،تحديد طرائق حساب الإهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات. و توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

[1] Rochat M., et autre, audit des entreprises multinationales compatibilité internationale, Op-Cit, P: 528.

2-4 أسباب التوافق المحاسبي الدولي :

2-4-1 الحاجة إلى المعلومات :

عندما نتحدث عن ثورة المعلومات فإننا نقصد شيئا اكثر من كل المفاهيم التي كنا نعرفها حول الثورة ومفهومها، بحيث هنا نشير إلى تغيير وانقطاع كيفي في التكنولوجيا ،وهو المترتب عن ثورة المعلومات والاتصالات ،فالعالم اليوم دخل مرحلة جديدة تتطلب الكفاءة البشرية من اجل الاستفادة من فرص الاندماج المتاحة فيما يسمى باقتصاد المعرفة ،فالآلات الجديدة مثلا لم تعد تحل محل الإنسان بل أصبحت على العكس تقوم بدور عقله وذكائه ،ففي مجال الإنتاج نجد تحويل المادة إلى أشكال اكثر نفعا للإنسان ،ولكن الإنتاج يتطلب فوق ذلك معلومات مثل خصائص المادة ،تصميم تصور الآلات ،وظروف السوق .كل هذا هو في الحقيقة تعامل مع المعلومات ،ولذلك فان عملية الإنتاج تتطلب عنصر الطاقة أو المادة من جهة وعنصر المعلومات[1]، و كذلك الأمر بالنسبة للمعلومات المحاسبية.

ولكن المشكل الذي يطرح في الاقتصاد الحديث فإنما هو تحديد مركز الصدارة فالجديد هو بروز أهمية المعلومات في صورة الإنتاج الحديث وتراجع أهمية الطاقة (المادة) بعض الشيء،فقديما كانت الفعالية للطاقة او المادة وكانت المعلومات سابقتا لاحتياجات تحويل المادة، واليوم بدأنا بدخول عصر معالجة المعلومات ذاتها ومن هذا الباب نرى أهمية اقتصاد المعرفة ومعالجة المعلومات لحل مشكلة التنمية في البلدان المتخلفة والنامية .

فمع اكتشاف ماكان يسمى بالعالم الثالث لنفسه، ولمدى الفجوة الموجودة بين القارة الاقتصادية الجنوبية والقارة الاقتصادية الشمالية ، اكتشف أيضا إلى أي مدى يجهل ولا يكاد يعرف عنه سوى القليل وكثيرا ما يكون المعروف عنه بعيدا عن الموضوعية والإنصاف ،في هذا الوقت بالذات بدأت أصوات تنادي بضرورة أهمية التوافق الدولي .

أيما كان الأمر فان هدف التنمية ،والنموذج الذي أخذت به البلدان الصناعية لحوالي قرنين من الزمن اصبح محل تشكك العديد من المفكرين في هذه البلدان ذاتها.

فبلدان العالم الثالث كانت قبل مرحلة العولمة ولازالت تعيش تناقضا منطقيا إذ أرادت أن تلتحق بالعالم المتقدم دون أن تسعى إلى بناء مشروع جديد للتنمية البشرية يتماشى مع النظام الاقتصادي الجديد، فهذه البلدان قد تجد مخرجا وذلك عن طريق إعادة ترتيب الأولويات بين الطاقة (المادة) والمعلومات، بحيث يمكن القول أن مشكلة الاقتصاد المعاصر تكمن في مشكلة

[1] شعيب شنوف ، الحركية الاقتصادية عند مالك بن نبي بالبلدان النامية وتحديات العولمة ، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 2002 .

التوازن بين الطاقة والمعلومات، والأمر الذي يهمنا هنا دور كل من الطاقة والمعلومات في هـذه المرحلة ،حيث ان مسالة الإنتاج الغذائي مثلا ليست مسألة طاقة(مادة) فحسب و إنما هي مسألة معلومات فلابد من معرفة خصائص الطبيعة والقوانين العلمية ولابد من تصميم الأجهزة لإنتـاج هذه الأمور يجب الحصول على معلومات ولابد من أسواق تتبادل فيها المعلومات بين المنتج الذي يعرض سلعته والمستهلك الذي ينفق دخله ،وهكذا نجد أن الإنتاج يعتمد على فكـرتي الطاقـة (المادة) والمعلومات معا.

ومع ذلك يمكن القول أن الطاقة (المادة) هي هدف المجتمعات بينما تسـتخدم المعلومـات كوسيلة لتحقيق هذا الهدف وغيره من الأهداف الاقتصادية الأخرى، وهنا لا يقتصر الأمـر في البحث عن مشروع حضاري جديد بل انه يعكس في نفس الوقـت الانقـلاب الصـناعي في الانتقال من الصناعة الآلية التقليدية إلى صناعة المعلومات واقتصاد المعرفة عموما ،ولذلك ينبغـي أن يصبح هذا الأخير على رأس اهتمامات المجتمع[1] ،ودلك للوصول إلى توافق عالمي مبني علـى الحقائق الاقتصادية .

[1] نفسه،انظر الملحق الثالث اقتصاد المعلومات

2-4-2 الأنشطة الدولية للشركات متعددة الجنسيات :

مع بروز ما يسمى بالعولمة الاقتصادية والمالية، والتي تعني تجاوز الحدود القائمة للبلدان إلى أفاق أوسع، فمن خلال العولمة يصبح العالم متصلا في كل أوجه الحياة الاقتصادية، والسياسية ، زيادة التكتلات الاقتصادية ، مع وجود حرية في حركة السلع والخدمات وتوسيع الأنشطة والأعمال للشركات متعددة الجنسيات، وبالتالي ظهور نفوذ هذه الشركات كقوة مهيمنة من أجل الوصول إلى سوق عالمي واحد، بدون قيود، واندماج المصالح المشتركة، وتقليل الفوارق على مستوى الأنظمة المحاسبية المستخدمة، والعمل على إيجاد لغة محاسبية موحدة، نظرا لوجود أين تعدد مواقع صنع القرار وتباين شروط العمل التي تحكم نشاط الشركة الأم [1] .

2-4-3 التباين في الممارسات المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات :

إن زيادة وتوسيع الأعمال الدولية، وتسارع حركة التجارة الدولية بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات، ومع تطور الأسواق المالية، وزيادة حجم التجارة الدولية التي تحركها هذه الشركات الدولية ، وعلى اعتبار أن هذه الشركات هي القوة المؤثرة في مجال تطوير المحاسبية الدولية، ولمعالجة هذه الأعمال والأحداث الاقتصادية على المستوى الدولي ،كان لازما اتباع استراتيجيات معينة في مجال المعالجة المحاسبية لمثل هذه الأنشطة من أجل اتخاذ القرارات الضرورية في الوقت المناسب، إذ أن المحاسبية توفر المعلومات الملائمة لمتخذي القرار على مستوى الأنشطة والأحداث الاقتصادية الدولية، لكن المشكل الذي يطرح على هذا المستوى هو وجود اختلافات فكرية في الممارسة المحاسبية بين البلدان التي توجد فيها الشركة الأم وبين البلدان التي تتواجد بها الفروع والشركات التابعة [2].

هذا الأمر انعكس على الخصائص النوعية المميزة لكل منها في مجالات القياس والإفصاح، وبالتالي تأثيرها على القوائم المالية[3] .

ومن هنا كانت الضرورة الملحة حول إيجاد حل للمشكلات المحاسبية على المستوى الدولي، وبالتالي السير قدما نحو التوافق المحاسبي الدولي.

لكن حسب اعتقادنا فإن الاختلاف والتباين في الممارسة المحاسبية يبقى قائما، وذلك نظرا لطبيعة الاحتياجات الوطنية من جهة، وتباين واختلاف الأهداف المنتظرة من المحاسبة من جهة ثانية،ولهذا يبقى التوافق المحاسبي ضرورة .

[1] أمين السيد، أحمد لطفي، مرجع سابق ص:45.
[2] نفسه ص:205.
[3] انظر العوامل الثقافية و اثرها على التقارير المالية ص:20.

3-طبيعة التنسيق بين المعايير المحاسبية :

من خلال هذه الفقرة نتناول الفرق بين التنسيق المحاسبي ، المعايير المحاسبي ،وكذلك التوحيد المحاسبي و الأطر التصورية للمحاسبة ،مزايا و تحديات التوافق المحاسبي الدولي.

3-1- المعايير ، التنسيق والتوحيد :

ينبغي التمييز بين مفاهيم، التنسيق المحاسبي الدولي، المعايير المحاسبية الدولية والتوحيد المحاسبي أو ما يسمى بالنظام المحاسبي الموحد[1]، وقد أدت أدبيات المحاسبة إلى التميز بين هذه المفاهيم المحاسبية، للبحث تم التركيز على وضع معايير محاسبية، انطلاقا من إمكانية تطبيق معيار محاسبي في بلد ما في بلد آخر ومن هذا المنطلق جاءت فكرة المحاسبة الدولية، على اعتبار أنه يوجد صعوبات جمة في عملية التوصل إلى نتائج، جاءت فكرة وأهمية التنسيق وذلك بمقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة في بلدان العالم ومحاولة تقريب تلك الاختلافات وجعلها أنظمة تعمل مع الأنظمة الأخرى، قد أدى هذا إلى توحيد الأنظمة المحاسبية ، وذلك من خلال المراحل التالية[2]:

المقارنة Comparison ← التنسيق Harmonization ← المعايير Standardization ← التوحيد Uniformity

[1]OCDE. Harmonisation des normes comptables, Réalisations et perspectives, OCDE,1986,p :58.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع السابق ، ص370.

3-1-1- التنسيق المحاسبي - Accounting Harmonization

يمكن القول أنه يقصد بمفهوم التنسيق المحاسبي التقليل من درجة الاختلافات بين البلدان، وذلك في التعبير أو الممارسة أو المبادئ والأسس المحاسبية، بهدف خدمة ومساعدة المستثمرين أو الشركات المحلية أو الدولية بهدف تحليل وتوفير تقارير مالية تحدد الموقف المالي والأداء للشركة المحلية أو العالمية.

ولا شك أن التنسيق المحاسبي الدولي سوف يجعل من السهل قابلية مقارنة الوضعية المالية لتلك الشركات مع بعضها البعض، يفيد الشركات متعددة الجنسيات من حيث أن تشابه أنظمتها يكون أسهل في حالة التنسيق المحاسبي، وبين المعايير وأسس قواعد المحاسبة عالمية النطاق، كما أن التنسيق المحاسبي سوف يمكن المحاسبين بالشركات متعددة الجنسيات والتي تحول أموالها في العديد من البلدان المختلفة وأسواق المال العالمية إلى فهم الاستثمارات الدولية، كما يمكن من فهم المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية لها[1]، وإمكانية تقييم القوائم المالية لتلك الشركات العالمية حين الاندماج مع غيرها .

تهدف المعايير المحاسبية إلى المساعدة في إعداد وتقديم معلومات وبيانات مالية مبنية على معلومات فعلية تتصف بالملاءمة ، والأمانة والموضوعية ، والحيدة وقابليتها للمقارنة والفهم والأهمية النسبية والإفصاح الأمثل. ولاشك أن توافر هذه الصفات في المعلومات المحاسبية يؤدي إلى إعداد قوائم مالية تقيس وتفصح عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي بشكل عادل،وان الغرض الأساسي من معايير المحاسبة هو تحديد أساسيات الطرق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي،

يمكن القول ببساطة اننا في حاجة إلى مزيد من الشفافية والمساءلة، ففى الواقع تحتاج اطار التنسيق العالمى الى جهود كبيرة من جميع الاطراف، لأن وضع واستخدام معايير محاسبة دولية وحده لايكفى لتحقيق التنسيق المحاسبي المرغوب.

[1] CHOI Frederick D.S, MUELLER, Gerhard G. International Accounting, Prentice Hall International, Englewood Cliff New Jersey, 1992, P: 110

3-1-2- المعايير المحاسبية – Accounting Standardization

عموما يقصد بالمعيار المحاسبي مجموعة القواعد المحاسبية التي يرجع إليها المحاسبون المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام أحكامهم، كما يمكن القول بأن المعيار هو وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، تهدف تقليل درجة الاختلاف والتباين في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل المحاسبي، وقد يشار الى المعيار بالنموذج الذي يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته. فالمعيار بوجه عام هو المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة، ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها. ويرى البعض أن المعيار المحاسبي هو المقياس أو القاعدة أو القانون العام، الذي يسترشد به المحاسب عند أداء عمله في تحضير التقارير المالية للشركة[1].

لذلك فالمعايير المحاسبية لها أهمية هامة من حيث أنها تحدد قياس الأحداث المالية للشركة وإيصالها إلى مستخدمي القوائم المالية، عن طرائق الملاءمة في القياس، وتمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات المناسبة عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار المحاسبي الملائم[2].

ومن المؤكد أن وجود معايير محاسبة وطنية متوافقة مع المعايير الدولية وملزمة الشركات سوف يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع جودة القوائم المالية بما فيها من إفصاح وشفافية تساعد جميع المهتمين بهذه الشركات في فهم هذه القوائم و اتخاذ قراراتهم الاقتصادية والمالية على أساس سليم يتمثل في قوائم مالية أعدت طبقا لأحدث ما صدر في العالم من معايير وتوضح الأوضاع المالية الفعلية لتلك الشركات. كما يعتبر إصدار معايير خطوة هامة وأساسية تساهم في تحسين تطبيق الشركات لمبادئ والمعايير الدولية لتحقيق التوحيد المحاسبي الدولي.

---

[1]OCDE. , Harmonisation des normes comptables, Réalisations et perspectives, OCD, 1986,p : 81.

3-1-3- التوحيد المحاسبي :

يقصد بالتوحيد المحاسبي مجموعة من الإجراءات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الفروع الاقتصادية، وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من المبادئ والقواعد ،والمفاهيم ، والموازنات ، لخدمة أهداف محددة،

فعلى المستوى المحلي فإن التوحيد المحاسبي هو نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على كل مستوى الفروع الاقتصادية، وترتبط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات الوطنية ، بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها [1].

أما على المستوى الدولي نجد أن هناك بعض الأنظمة المحاسبية مسيطرة ومؤثرة على البعض الآخر، بحيث تم تقسيم الأنظمة إلى مجموعات تتأثر كل مجموعة بنظام معين ، أمريكي أو بريطاني، حيث يطلق عليها بالأنظمة الأم، وإلى تصنيفها فرعيا وتصنيفها كليا وجزئيا لغرض توفير التقارير المالية.

ان العديد من الدول اتجهت إلى توفيق معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية وذلك بدرجات مختلفة حسب الظروف البيئية لكل دولة بحيث أنه لا يتبقى سوي عدد قليل من الدول التي لا تأخذ خطوات إيجابية في اتجاه التوفيق مع المعايير الدولية.

ان علاقات الدول مع مجلس معايير المحاسبة الدولية تتم من خلال المجالس الوطنية. وأن مساهمات المجالس الوطنية في صناعة المعايير الدولية تختلف من دولة لأخرى بحسب توجه الدولة نحو المعايير الدولية وحجم البنية المحاسبية الأساسية لدى تلك الدولة، فهناك دولا تشارك في صياغة مشاريع المعايير الدولية، ودولا تساهم في إصدار المعيار ولها حق التصويت داخل المجلس، ودولا لها مقاعد اتصال داخل المجلس، وأخري تكتفي فقط بعرض رؤيتها في أي معيار من خلال التعليق على مشروع ذلك المعيار ، وبقية الدول تلزم شركاتها بالمعيار بما يلائم أوضاعها السياسية والاقتصادية دون أن يكون لها دورا في إصداره.

[1] ANNE LEMANH, Normes IFRS, Foucher, Paris, P: 13
[2] BRUBET Ander, la normalisation au service de l’entreprise, de la science et de nation, objectifs et problèmes, paris, p : 65

3-1-4- الفرق بين المعايير و التنسيق :

إن المعاملات بالعملة الأجنبية وآثار معدلات التضخم المختلفة، بالإضافة إلى الحاجة إلى وجود قوائم مالية موحدة، هذه العوامل أدت إلى تدويل المعايير المحاسبية، ومن هنا نشأت عملية التضييق من الاختلافات الدولية على مستوى المعايير المحاسبية، والعمل على استعمال لغة محاسبية واحدة، قابلة للفهم السهل والمقارنة، لأن المعالجة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث، يجعل من الصعوبة القيام بتحليل ومقارنة القوائم المالية، لأن هذه الخاصية (خاصية المقارنة)تعتبر أمرا هاما في عالم التجارة والاستثمار المالي ، لأن عملية وضع المعايير المحاسبية تعني ضرورة تطبيق نفس المعايير المحاسبية عالمية النطاق، وتتضمن تلك العملية إتاحة القابلية للمقارنة بالكامل، حتى تصبح مؤشرات قوائم الدخل(جدول حسابات النتائج) والمركز المالي(الميزانية)، أكثر تجانسا بين الشركات متعددة الجنسيات[1].

لكن هناك بعض المشاكل تعيق عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتنسيق المحاسبي، تتضمن مشاكل ترجمة المعايير إلى اللغة الوطنية دون أن تفقد مضمونها الأصلي ، وعدم ملائمة نصوص المعايير في كثير من الأحيان للظروف المحلية ، وإصدار بعض نصوص المعايير الدولية بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة ، فالمعايير الدولية لا تغطي إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محدودة من الدول بعينها.

[3] IASC – OECCA – CNCC, *Normes comptables internationales,* Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1995,p:457.

3-2 التوحيد المحاسبي والأطر التصورية للمحاسبة :

من خلال عملية التنسيق المحاسبي والتوافق الدولي، يمكن أن نقول أن التوحيد المحاسبي العالمي تكمن مهامه الأساسية في إعداد المعايير المحاسبية وإزالة الاختلاف الموجود، والتقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية، ومن خلال المجهودات المبذولة في هذا الموضوع يمكن أن نجد نموذجين رئيسيين وكلهما في النظام الرأسمالي .

3-2-1 نموذج الاقتصاد الكلي (النموذج الأوروبي) :

رغم أن الدول لا تتدخل في الاقتصاد من خلال منهج الاقتصاد الرأسمالي، إلا بالقدر المحدد لها، فإننا نجد من خلال احتياجاتها للمعلومات المحاسبية والمالية، تعتمد الدول على وضع مخطط محاسبي يكون في خدمة احتياجات الجهاز المركزي بالدرجة الأولى من خلال مؤشرات الاقتصاد الكلي.

وبدرجة أقل بعض الجهات الأخرى، وفي هذا الإطار تعمل الدولة على وضع قواعد ومبادئ للممارسة المحاسبية وذلك بهدف ضبط مهنة المحاسبة بما يخدم احتياجات الاقتصاد الكلي .

وعلى هذا الأساس تقوم الدولة بتوجيه عملية التوحيد المحاسبي من خلال المنظمات والهيئات التابعة لها .

وتعتبر الجزائر من بين البلدان التي تتبنى هذا النموذج من خلال المخطط المحاسبي الخاص بالمؤسسات، والذي تم من خلاله تعديل نسخة 1975م بما يتلاءم ويتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، وعملية التوحيد المحاسبي العالمي، وذلك في إطار القوائم المالية الموحدة.

وإن كان المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975م يعتمد على المخطط العام الفرنسي لنسخة 1957م، فإن فرنسا تعتبر من بين البلدان التي تتبنى هذا النموذج بقوة، ومن خلال لجنة المعايير المحاسبية CNC تم إعداد المعايير المحاسبية في إطار المساهمة في عملية التوحيد المحاسبي العالمي ، لكن ما يميز هذا النموذج هو الفصل بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية[1].، على اعتبار أن هناك معلومات لا يمكن الإفصاح عنها بغية استغلالها من طرف الشركات المنافسة.كما تتبنى

[1]ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises et Normalisation Internationale, Op-Cit, p : 4

الدول الأوروبية هذا النموذج مثل ألمانيا ، بلجيكا، اليونان، ايطاليا ، والدول الإفريقية الفرونكوفنية، و دول المغرب العربي ، و بعض الدول الآسيوية مثل اليابان.

وهذا ما يفسر اهتمام النظام المحاسبي الفرنسي من خلال المعايير المحاسبية الفرنسية في الشركات الصناعية والتجارية، على عكس المعايير المحاسبية في البلدان الأنقلو سكسونية والمعايير المحاسبية الدولية والتي تتم بالمجمعات في ظل الأسواق المالية[1].

3-2-2 النموذج الأنقلو أمريكي :

هو النموذج المحاسبي للبلدان الأنقلو سكسونية، ويتميز هذا النموذج بالمرونة والديناميكية، وأهم البلدان التي تعتمد هذا النموذج ، بريطانيا، كندا، و و.م.أ ، ايرلندا، هولندا، استراليا، حيث يتم العمل على توحيد الأنظمة المحاسبية، وذلك من خلال اطار تصوري موحد للقواعد المبادئ والإجراءات المحاسبية.

حيث نجد الإطار التصوري لمجلس المعايير المحاسبية البريطانية (ASB) يقوم بوضع معايير محاسبية تتلاءم مع احتياجات الأسواق المالية [2].

أما في الولايات المتحدة الأمريكية ، ومن خلال الإطار التصوري (FAS)نجد جملة من القواعد والمبادئ كحل للمشاكل المحاسبية، ودليل لعملية التوحيد المحاسبي ومهنة المحاسبة.

كما يمثل اطار لكيفية اعداد القوائم المالية، وحدودها، وعموما فإن هذا النموذج يعتمد على المعايير المحاسبية التي من خلالها يمكن أن توفر المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات في اطار الشفافية والإفصاح المحاسبي، أما دور الدولة في هذا النموذج يقتصر فقط على دور التنظيم في العلاقات ما بين المتعاملين في الأسواق المالية [3].

يمكن القول أن هذا النموذج يعتمد على دعم الشركات متعددة الجنسيات التي كانت السبب الرئيسي في ظهور ما يسمى بالعولمة المحاسبية أو المحاسبية الدولية .

[1]PEROCHON Claude, Normalisation comptable francophone, Economica, Paris, 2000, P:917.

[2]WALTON Peter, le Royaume Unit, comptabilité internationale, ruibert, édition, paris, 1997, P: 165.
[3]Idem, p : 168

يمكن الإشارة Ɨلى أهم نقاȓ الاختلاف بين هذين النظامين فمايلƠ :

- من حيث مصادر التمويل فان النموذǯ الانقلو أمريكƠ يعتمد على السوق المالية أما النموذǯ الأوروŸ يعتمد على البنوك .

- توجد علاقة مباشرة بين المحاسبة و الضرائب في النموذǯ الأوروŸ أما النموذǯ الانقلو أمريكƠ فيȄ المحاسبة مستقلة عن الضرائب .

- أما الأطراف المعنية بالقوائم المالية تتمثل في مصالح الضرائب الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة و المستثمرين بالنسبة للنموذǯ الأوروŸ أما النموذǯ الانقلو أمريكƠ توجȄ القوائم المالية للمستثمرين بالدرجة الأولى.

ينبغƠ الإشارة الى ان طبيعة النظام الاقتصادي الذي يرتبط بالنموذǯ الأول يعتمد على البنوك في عملية التمويل، أما النظام الاقتصادي المرتبط بالنموذǯ الثاƅ يعتمد في عملية التمويل على الأسواق المالية،و هذا لȄ علاقة بنفس المشكل في الجزائر في مرحلة توجȄ الاقتصاد الجزائري من اقتصاد ƴطط الى اقتصاد أكثر اعتماد على التمويل من السوق،لذلك يفترȏ تبني النموذǯ الموافق لȄ، و منها نظام Ƭاسبي يستƴيب لمتطلبات متعاملƠ السوق المالية.

3-3- مزايا التوافق المحاسبي الدولي :

يمكن أن نعطي أهم المزايا التي تترتب عن عملية التوافق الدولي والمتمثلة حسب الأهمية فيما يلي[1] :

- إعطاء صورة عامة على العمليات التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات
- زيادة المعلومات القابلة للمقارنة لنتائج عمليات الشركات في مختلف بلدان العالم .
- إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية، وبالتالي القضاء على عملية سوء الفهم السائدة حاليا، حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية، مما يمكن من إزالة واحدة من أهم المعوقات لانتشار الاستثمار المالي.
- زيادة درجة الثقة في التقارير المالية، حيث الشركة تستفيد من إعداد القوائم المالية بطريقة مفهومة، بالتالي فإن الشركة الأم التي لها فروع تابعة في الخارج، سوف توفر الكثير من الوقت والجهد نتيجة لقلة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة عند إعداد القوائم المالية .

- بالنسبة للمقرضين التجاريين، والمستثمرين ستكون لهم الثقة العالية في المحاسبة والتقارير المالية .
- إن التحليل المالي الدولي يكون أكثر سهولة فالتوافق الدولي سوف يزيد من عدد المطلعين على القوائم المالية والمؤهلين لفحص القوائم المالية لبلد أجنبي، وهذا يؤدي إلى زيادة درجة ثقة الأفراد في الشركات متعددة الجنسيات، وبالتالي يؤدي هذا حتما إلى زيادة حجم الاستثمار الدولي.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص359. وكذلك :
GELARD Gilbert, Harmonisation comptable, Où en est on, Revue française de comptabilité, n° 236,Juillet août 1992,p : 3.

-التوافق الدولي سوف يجعل من الممكن تعزيز وجود المعايير المحاسبية عالمية النطاق إلى أقصى مستوى ممكن وأن تكون منسقة مع الأوضاع الاجتماعية الاقتصادية والقوانين المختلفة .

-تخفيض التكاليف الخاصة بالأنظمة وإدارتها عن طريق إزالة الازدواج في بيانات المعلومات المالية المنشورة .

-توفير معلومات أفضل لأغراض التخطيط الاقتصادي في تغيير المعلومات المالية .

ومن هنا يمكن القول بأن التوافق الدولي في مجال المعايير المحاسبية يتميز في كـون ان كفـاءة أسواق رأس المال سوف ترتفع من جراء تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، و الذي سوف يسـاعد على سير التجارة الدولية والنمو الاقتصادي.

3-4- التحديات التي تواجه التوافق الدولي :

تتطلب الأنشطة الدولية للشركات متعددة الجنسيات عملية تطـوير وتصـنيع وتسـويق المنتجات وتوزيعها، ويعتبر عامل التكنولوجيا عاملا هاما في هذه الأنشطة بالإضافة إلى أسـواق رأس المال العالمية التي توفر فرصا للمستثمرين و المقرضين للارتباط في أنشطة تمويل عبر العالم .

هذا التطور أدى إلى توسيع نطاق المحاسبة الدولية التي تعددت موضوعاتها ، مواضيع المحاسبة على المستوى الوطني، ومن بين هذه الموضوعات ، المعاملات بالعملة الأجنبيـة، وإدارة مخـاطر الصرف الأجنبي، الضرائب والأعمال الدولية، توحيد القوائم المالية للشركات التابعة والقابضـة الأجنبية، تعديلات القوائم المالية بالقوى الشرائية العامة، أسعار التحويلات الدولية للشـركات متعددة الجنسيات، بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح والمقارنة[1].

[1] محمد الفيومي، المحاسبة و المراجعة في ظل الحسابات الالكترونية،1982، ص 81

هذه المعايير وغيرها من الموضوعات التقليدية للمحاسبة، اكتسبت أهمية جوهرية متزايـدة، وحتى تتحقق مزايا التوافق المحاسبي الدولي المذكورة أعلاه،فهناك عدد من التحديات لهذا التوافق، وذلك على عدة مستويات أهمها:

- على مستوى نظام المعلومات العالمي في المحاسبة الدولية ، يتطلب وجود نظام معلومـات عالمي في مستوى تطلعات أهداف المحاسبة الدولية .
- على مستوى التحليل المالي والقابلية للمقارنة ، فإن التقارير المالية يتم إعدادها وفقا معايير محاسبية مختلفة، وهذا يؤدي إلى وجود مشكلات عديدة على مستوى التحليـل المـالي حيـث اختلاف المعايير يؤدي إلى عدم القابلية للمقارنة.
- على مستوى المصطلحات تطرح إشكالية اختلاف المصطلحات المحاسبية والمالية.
- أما التحدي الأهم الذي يواجه عملية التوافق المحاسبي الدولي يكمن في كون المحاسبين لم يعد كافيا بالنسبة لهم أن يكونوا مجرد مؤهلين وأكفاء في الأساليب والإجراءات المحاسبية فقط، حيث أصبح الأمر يتعدى ذلك حتى يكون المحاسب قادرا ومؤهلا حتى يرى الأعمال المحاسبية في صورة وظائف متكاملة، وذلك لفهم الروابط الوظيفية المتداخلة[1].

[1] *BINET Laurence, Les Etats financiers anglo-saxons. Comparaison avec les états financiers dans le cadre de l'harmonisation internationale, Economica, Paris, 1991, p : 238.*

4- معوقات التوافق المحاسبي الدولي :

حظيت عملية التنسيق و التوافق باهتمام كبير لدى بلدان العالم، لأن التنسيق يقلل من درجة الاختلاف بين المعايير المحاسبية، والتوافق على المستوى الدولي هو مجرد الحد من عدد التطبيقات الموجودة على المستوى المحلي، وهنا تجدر الإشارة إلى أنه توجد جملة من معوقات التوافق المحاسبي الدولي يمكن إجمالها فمايلي :

4-1- اختلاف نقاط البدء :

من بين المشاكل التي تعترض عملية التوافق الدولي في المجال المحاسبي، هو التطور التاريخي للمحاسبة في كل بلد، بحيث أن البلدان التي لديها تاريخ طويل في استخدام المعايير المحاسبية، قد نجد استخدامها لتلك المعايير المحاسبية الدولية ملائم، بينما هناك بعض البلدان التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير، بحيث يتطلب هذا إعداد خطط لتحضير التقارير المالية والتطبيقات المحاسبية التي تتوافق مع تلك البلدان التي تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية [1].

ولهذا ينبغي مراعاة ظروف كل بلد، ومراعاة نقاط البدء، فهذا أمر هام عند مقارنة البلدان المتقدمة والبلدان النامية، حيث أن استخدام الأنظمة ذاتها في دول معينة لا يستلزم منها أن تكون تلك البلدان في نقطة البدء نفسها، بل ولا معدل التقدم نفسه في عملية التوافق الدولي [2].

4-2- اختلاف التشريعات و النظم القانونية :

في العديد من البلدان يوجد تدخل مباشر للحكومات على طبيعة مهنة المحاسبة، بشكل أو بآخر ، وحتى على مستوى إصدار المعايير المحاسبية، حيث يتطلب ذلك إصدار تشريعات وسن قوانين، وهذا لأن إصدار المعايير المحاسبية يعتمد على نظم قانونية رسمية[3]، وهنا تنشأ مشاكل من خلال عدم رغبة الحكومات في تغير قوانينها وتشريعاتها المحلية، من أجل إصدار معايير محاسبية، أو تبني أخرى، وهذا ما يؤدي إلى صعوبة تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص384.

[2]Maryline BENYKHLEF, op-cit, P: 7

[3]BERNHEIM Yves, La difficile harmonisation comptable européenne, Option Finance, n° 516, 28 septembre 1998, p. 26.

وفي هذا الإطار نجد أن بعض الشركات تقوم بإصدار نوعين من التقارير المالية، الأولى على أساس المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، والثانية لتلبية المتطلبات القانونية المحلية [1].

4-3- القصور في تعريف القوائم المالية والقوانين المحلية المتعارضة :

إن وجود اختلافات في تحديد مفهوم وأهداف للقوائم المالية يعتبر من الأسباب التي أدت إلى وجود اختلاف في الممارسات المحاسبية، بل يعتبر هذا الاختلاف من بين أهم المشاكل التي تعيق التوافق المحاسبي الدولي ، فإنه إذا لم يتم الاتفاق على أهداف مشتركة للقوائم المالية، يكون من الصعب الوصول إلى تطوير المعايير المحاسبية المتفق عليها ،و التي ينبغي ان تلقى قبولا من قبل جميع الأطراف التي تستخدم تلك القوائم المالية[2].

ففي بريطانيا نجد أن أهداف القوائم المالية هو إعطاء صورة صحيحة و عادلة للمركز المالي ونتيجة أعمال الشركة ، أما في الولايات المتحدة الأمريكية تمثل أهدافها في العرض العادل للوضع المالي تطبيقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (US GAAP) ،وتحدد في بعض البلدان تحدد أهداف القوائم المالية في توفير معلومات يتطلبها قانون الشركات [3].

لهذا فإننا نلاحظ أن هناك قصورا في تحديد مفاهيم وأهداف محددة للقوائم المالية ، فعلى مستوى لجنة معايير المحاسبة الدولية نجد أنها تحدد أهداف القوائم المالية في خدمة احتياجات المستثمرين،و يمكن أن تمتد الأهداف إلى اهتمامات المقرضين والعاملين، ولكنها لم توفر احتياجات واهتمامات الحكومات.

يوجد أيضا إشكال آخر يعيق عملية التوافق المحاسبي الدولي، يتمثل في وجود قوانين محلية متعارضة كقانون الشركات المحلية، وقوانين الضرائب ، فمتطلبات قوانين الشركات في بعض

[1]IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, August 1999, London, p: 28.

[2]Marc Gerretsen et Françoise, Gintrac, op-cit, p : 11

[3] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص387

البلدان يعيق تطوير وأداء وفعالية المعايير المحاسبية الجديدة، لأن بعض القوانين تحظر استخدام بعض الممارسات المحاسبية والتي لا تتماشى مع الحقائق الاقتصادية الأساسية[1].

فعلى سبيل المثال نجد في ألمانيا أنه لا يسمح باستخدام طريقة الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، بينما نجد تلك الطريقة مستعملة بشكل واسع في بلدان مثل كندا والولايات المتحدة الأمريكية، وكذلك نجد القوانين السويسرية تسمح باستخدام الاحتياطات الخاصة التي قد تغير من الحقائق الاقتصادية[2].

كما نجد في الكثير من البلدان بأن قوانين الضرائب تعيق تطوير المعايير المحاسبية، لأن نظم تحصيل الضرائب مختلفة دوليا، وهذا ناتج عن وجود اختلاف في الأنظمة المستخدمة دوليا، ولهذا ينبغي توحيد أنظمة الضرائب العالمية حتى يتسنى لنا الوصول إلى توافق محاسبي دولي [3].

4-4- غياب قوة الإلزام بالتنفيذ :

يعاب على المحاسبة الدولية، وعملية التوافق المحاسبي الدولي، عدم وجود قوانين دولية تدعم تحقيق هذا التوافق، فحتى لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر المساهم الأقوى في علمية التوافق الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية ،لذلك ينبغي أن تكون هناك سلطة تلتزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات، وكذلك ضرورة تنسيق وتعاون من الحكومات والهيئات المهنية .

كما يمكن ان نقترح العمل بمجموعة من النقاط لتقوية الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها والتدريب عليها،كأن يتم الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبة الدولية أو العمل بالمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية. وكذلك مسألة تحديد مدي التزام الشركة بذلك هو مسألة يناط بها المراجعون والهيئات النظامية الوطنية والدولية ، فلجنة معايير المحاسبة الدولية ليس لديها الصلاحيات لذلك و يمكن لها أن تنشئ علاقات اتصال بالجهات المعنية بالتطبيق والالتزام لتقييم مدي التزام الشركات، ويدخل في ذلك تقييم مدي توافق المعايير الوطنية مع المعايير الدولية.

[1] OCDE, Harmonisation des normes comptables, Réalisations et perspectives, OCDE, 1986 p : 86.

[2] KLEE Louis, La comptabilité allemande, Revue fiduciaire comptable, n° 175,mai 1992, p. 33 à 69

[3] DEGONZAGUE Philippe, Les impôts différés dans les comptes consolidés. La nouvelle norme américaine FAS 109, caractéristiques, utilisation en France et problèmes particuliers d'application, Mémoire d'expertise comptable, Paris, 1993,p :56

4-5- الهيئات المحاسبية المهنية والخلافات بين التنظيمات :

أدى اقتصاد بعض البلدان إلى وجود هيئات محاسبية مهنية و إلى وجود صعوبة في عمليـة السير السريع نحو التوافق المحاسبي الدولي، حيث أنه ليس هناك فائدة مرجوة من تطـوير مهنـة المحاسبة بشكل متوافق دوليا، إلا إذا كانت هناك هيئة محاسبية مهنية فعالـة ومـؤثرة سـواء في القطاع الخاص أو القطاع العام، لأن هذه الهيئات المهنية هي التي تعمل على تحقيق التوافق الدولي عن طريق معالجة المشاكل المحاسبية الموجودة [1].

بالإضافة إلى الهيئات المحاسبية المهنية ، توجد اختلافات بين التنظيمات التي لها علاقة بالتوافق الدولي المحاسبي، نجدها تختلف من حيث الأهداف والطموحات، وبناءا على هذه الاختلافات في الأهداف يتم التركيز على تحقيق التوافق المحاسبي الدولي انطلاقا من توقعات مختلفة للممارسـات المحاسبية المناسبة ، وهذا بالنسبة للإفصاح المالي. فإذا ما أخذنا على سبيل المثال الأمم المتحدة نجد أنها ترغب في زيادة متطلبات الإفصاح للشركات متعددة الجنسيات، مع الأخذ بعين الاعتبـار مصالح البلدان النامية التي تعمل بها تلك الشركات[2].

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فإنها تنظر للإفصاح من وجهة نظر البلدان المتقدمة التي بها مقر تلك الشركات متعددة الجنسيات.

لكن ينبغي الإشارة إلى أنه رغم اختلاف وجهات النظر فهذا لا يعني أنه لا يمكـن تحقيـق التوافق المحاسبي الدولي.

4-6- الاختلافات البيئية والثقافية والإشكالية القومية :

تتميز البيئة العالمية بوجود ثقافات متنوعة ،وبيئة اجتماعية وسياسية واقتصادية وثقافية مختلفة، وعليه ينبغي أن يتم المضي في عملية التوافق الدولي في كل من هذه البيئات المختلفة، وحتى تنجح عملية التوافق الدولي المحاسبي على المستوى العالمي، ينبغي الاتفاق علـى المسـتوى المطلـوب للإفصاح المالي للشركات،والمعلومات الملائمة للمستخدمين، وكذلك المستوى المطلوب للتقارير واسعة النطاق التي تساعد في التخطيط الاستراتيجي على المستوى الـوطني، ومعـايير المحاسـبة والمراجعة المطلوبة التي تعطي الحسابات المستوى المطلوب من إمكانية الاعتماد عليها في البيئـات التي توجد بها [3].

[1] Maryline BENYKHLEF, op-cit: P: 7

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص388.

[3] IASC, Financiers, Normes comptables Internationales, 1993, O.E.E.C, P : 61-88

فالاختلافات البيئية والثقافية بين البلدان تمثل عائقا أمام تطوير معايير محاسبية دولية، فالمجهودات المبذولة لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي لن يكتب لها النجاح بدون الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الوطنية التي أصدرت استجابة لظروف واحتياجات محلية معينة .

وفي إطار اختلاف الثقافات يوجد ما يسمى بالوطنية او القومية، التي تؤدي من الناحية النظرية إلى عدم وجود الموضوعية في تحليل الأشياء، أو قواعد أو مبادئ محاسبية غير المحلية، كما هو الشأن في موضوع التوافق الدولي المحاسبي. فالوطنية تعني وجود ثقافات معينة ترفض قبول الممارسات المختلفة السائدة في بلد آخر بدون الأخذ بعين الاعتبار الإيجابيات التي يمكن أن تترتب عن تبني هذه الممارسات[1].

ونجد هذا في البلدان النامية عموما عندما تعتقد أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة من طرف لجنة المعايير الدولية المحاسبية، على أنها متحيزة للممارسات المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية أو بريطانيا. وبالتالي ينظر إلى تلك المعايير المحاسبية الدولية على أنها لا تعطي الاهتمام اللازم لاحتياجات البيئة المحلية للبلدان النامية ، لكن بالمقابل ينبغي الإشارة إلى أن بعض البلدان تفتقد إلى المحاسبة المتطورة ،وبالتالي فإنه ليس لديها إلا القليل الذي يمكن أن تقدمه لعملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية.

أما بالنسبة للبلدان المتقدمة، فإن الإشكال هو أن تلك البلدان لا ترغب في تغيير المعايير المحلية الخاصة بها، بحيث ترى أن جودة المعايير المحاسبية الوطنية، أعلى درجة من المعايير المحاسبية الدولية من ناحية ملاءمتها للبيئات المحلية، وبالتالي فإن تبني المعايير الدولية في هذه الحالة يمكن اعتباره نقصا في درجة ومستوى جودة النظم المحاسبية المطبقة، وهذا الإشكال يمكن تجاوزه من خلال إقامة توافق إقليمي مثلا.

4-7- مجموعة المستخدمين المعنيين :

عموما لا يوجد اتفاق حول وجود احتياجات مجموعة المستخدمين، ففي فرنسا تعتبر الحكومة هي الأساس أما ألمانيا فإن السلطات الحكومية هي صاحبة النصيب الأكبر ،أما في الولايات المتحدة الأمريكية فإن المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة هم المستثمرون، وكذلك الشأن بالنسبة لبريطانيا، وهذا التنوع يؤدي إلى الصعوبات في تحقيق التوافق الدولي المحاسبي، إلا

[1] OCDE, *Harmonisation des normes comptables, Réalisations et perspectives*, OCDE,1986 ,p :99.

أنه في حالة وجود أسواق رأس المال العالمية فإن المستثمر الدولي سوف يأخذ الترتيب الأعلى على كل مجموعة المستخدمين[1].

تتطلب تنوع المستخدمين عادة معلومات مختلفة، فمصالح الضرائب تتطلب قوائم مالية معدة على أساس النظم والتشريعات الضريبية، أما المستثمرون يحتاجون إلى معلومات ملائمة تساعدهم على اتخاذ القرارات في مجال الاستثمار، أما الحكومة فتحتاج إلى قوائم مالية معدة على أســاس المعايير المحلية، بينما العمال يحتاجون إلى معطيات ذات طابع اجتماعي[2].

وبالتالي فالإشكال المطروح أي التقارير المالية النموذجية التي توفر هذا الكــم الهائــل مــن المعلومات؟

[1]Commission des Communautés européennes, Op-Cit, p : 114.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص408.

5- مجهودات التنسيق على المستوى الدولي :

إن عملية إعداد ومراجعة المعايير المحاسبية الدولية تهدف إلى وجود قبول عام وواسع لتطبيق هذه المعايير، وعملية التنسيق في حد ذاتها وجدت نظرا للاختلافات و التباين الموجود بين المعايير الوطنية المختلفة، وفي العمل من أجل تحقيق عملية التوافق الدولي المحاسبي، فنجد مجموعة دولية تنشط في هذا المجال مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC"، الذي قام بنشر عملية التنسيق، ولكنه ركز عمله على تحديد معايير المراجعة الدولية، والتعامل مع قضايا مرتبطة بأخلاقيات وسلوك المحاسبة الإدارية [1].

كما نجد لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC"، وهي تمثل مهنة المحاسبة ،وسوف نتناولها بنوع من التفصيل،

وفي الجانب الحكومي نجد مجهودات التنسيق التي تبذلها الحكومات ممثلة في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

5-1- لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

تعتبر هذه المنظمة من أكبر الجهات الدولية نشاطا وبروزا في نشر المعايير المحاسبية الدولية، والهدف من تلك المعايير أن يتم تطبيقها على كافة بيئات الأعمال، بغض النظر عن حجم ونوع نشاط المؤسسة . كما تعتبر حاليا هي الواضع الوحيد للمعايير المحاسبية الدولية، وتضم 138 منظمة مهنية للمحاسبة تمثل 112 دولة وتمثل أكثر من 2 مليون محاسب عبر العالم [2].ولقد كان الهدف من تأسيس تلك الهيئة منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في 2001 يحدد في الآتي :

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- تحقيق قدرا من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- العمل على تحقيق قدرا من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص.390.

[2] IASCF, The *Abbreviated Text IFRSs,* ASCF, London, 2003, p: 145.

ومن بين أهم الأهداف التي تسعى هذه اللجنة لتحقيقها ، وضع ونشر المعايير المحاسبية لغرض استخدامها عند إعداد القوائم المالية وتشجيع درجة قبولها والعمل بموجبها عالميا بشكل واسع النطاق.

كما تسعى إلى تحسين والتنسيق بين المعايير المحاسبية والإجراءات المرتبطة بعرض القوائم المالية.

تتم إدارة أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية من طرف مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية، كما توجد مجموعة استشارية تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي البيانات المالية، والأسواق المالية، ومنظموا الأوراق المالية، كما تضم المجموعة ممثلين للمراقبة من وكالات التطوير وهيئات وضع المعايير ومنظمات حكومية متداخلة [1].

2-5- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية:

تتمثل أهداف المنظمة "OECD" في تقرير النمو والتنمية الاقتصادية في البلدان الأعضاء لمنطقة التعاون والتنمية الاقتصادية، بالإضافة إلى تنشيط التجارة الدولية، كما تعتبر المنظمة منتدى لتبادل المعلومات الاقتصادية، ومناقشة القضايا المشتركة ، والعمل على إيجاد الحلول للمشكلات المطروحة.وفي هذا الإطار تعمل المنظمة على بذل مجهودات في مجال التوافق والتنسيق في مجال المحاسبة الدولية ، وذلك على اعتبار أن الشركات متعددة الجنسيات المنتشرة عبر العالم، تأسست في البلدان الأعضاء لهذه المنظمة، كما تعتبر هذه البلدان المنتج الأول للمخرجات الاقتصادية في العالم وذلك بنسبة 75% [2]. ، كما يمكن الإشارة إلى أن هذه المنظمة تم تأسيسها سنة 1961م.

---

[1] www.iasb.org (Page consultée le 25 –02-2005)

[2] Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales, Conclusions sur les procédures à suivre par les sociétés transnationales en matière de comptabilité et de présentation de l'information, Nations Unies - New York, 1989.p: 44

5-3- المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية:

في سنة 1995م تم الاتفاق بين لجنة المعايير الدولية للمحاسبة مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية لتطوير مجموعة "جوهر صلب المعايير" ، وهذا كما تم تعريفها ، و تأخذ في الاعتبار المصادقة على معايير المحاسبة الدولية ، بهدف الحصول على أموال عبر الحدود ، وفي سنة 1999م تم إتمام العمل المشترك بين المنظمتين، وذلك في إطار خطة العملات المتفق عليها، حيث يتم العمل على توفير معايير محاسبية شاملة تؤدي إلى الشفافية، والقابلية للمقارنة والإفصاح التام للمعلومات المالية، وهذا بغرض تحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق المحاسبي الدولي [1].

وفي هذا الإطار قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتعديل البعض من معاييرها المحاسبية من أجل إرضاء المنظمة العالمية لبورصات الأوراق المالية، بما أنه يمكن للشركات التي تعمل في البلدان الأعضاء بتلك المنظمة أن يكونوا قادرين على عرض أوراقهم المالية في أسواق رأس المال العالمية[2].

5-4- الاتحاد الأوروبي :

يسعى الاتحاد الأوروبي إلى التنسيق بين قواعد الشركات والقواعد المحاسبية، من خلال إصدار التوجيهات، والتشريعات، كما تعمل المفوضية الأوروبية بالتنسيق مع لجنة معايير المحاسبة الدولية على اعتبار أن المفوضية الأوروبية هي أحد أعضاء المجموعة الاستشارية للجنة معايير المحاسبة الدولية، كما يعمل الاتحاد الأوروبي مع المنتدى الاستشاري المحاسبي، الذي يتكون من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، والذي يعتبر بدوره مجموعة استشارية لمفوضية الأوروبية في مجال إعداد المعايير المحاسبية الدولية[3].

5-4-1- التوجيه الرابع لقانون الشركات :

تم عرض التوجيه الرابع في سنة 1978م، وهو نموذج للحسابات السنوية ، وقواعد العرض ، وهو يشمل قواعد محاسبية شاملة، حيث يعطي القواعد المالية، ومحتواها، وطرائق عرضها، بالإضافة إلى طرائق التقييم الإفصاح عن المعلومات، وتم تطبيق هذا التوجيه ابتداء من سنة

[1] LEFEBVRE Francis, Banques, Normes et réglementation comptables, Paris, 1993, p : 163.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص407.

[3] Richard Sébastien, centre de Recherche, CREFIGE, Normes et pratiques comptables internationales, paris,p: 5.

1999، حيث أصبح هذا التوجيه بمثابة نموذج لكافة بلدان الاتحاد الأوروبي، يبقى تطبيق التوجيه يختلف من بلد إلى آخر وذلك حسب حجم الشركات وخصائصها[1].

فالتوجيه يتضمن هيكلا محددا، حيث يوضح كيفية تبويب وعرض القوائم المالية، الميزانية، قائمة حسابات النتائج، وأن تكون القوائم المالية تمثل صورة عادلة و حقيقية عن نتائج أعمال الشركات وموقعها المالي[2].

كما يسمح هذا التوجيه بالعرض الأفقي أو الرأسي لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل(حسابات النتائج) ، وتعتبر قائمة المركز المالي مماثلة للشكل المستخدم في الولايات المتحدة الأمريكية، ومع ذلك يتم عرض البنود لعكس ترتيب السيولة، حيث يتم تحديد الأصول الثابتة، والمجموعة التي تتضمن الأصول غير الملموسة، والأصول الملموسة، والاستثمارات طويلة الأجل بجانب الأصول المتداولة[3].

أما النموذج الأفقي فهو يعرض إجمالي جانبين هما:

1 - إجمالي الأصول الثابتة مطروحا منه الالتزامات المتداولة.

2- الالتزامات طويلة الأجل ورأس المال والاحتياطات.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدولين التاليين رقمي 04و 05، ملخص قائمة المركز المالي أو الميزانية الأفقية، و الرأسية على التوالي[4].

[1]Commission des Communautés européennes, Comparaison des systèmes comptables allemand, français, italien, britannique, japonais et américain aux prescriptions de la IVè directive du Conseil Op-Cit , p 118.
[2]LEFEBVRE Francis, La directive 4 bis, comptes annuels et comptes consolidés des banques et autres établissements financiers, Bulletin comptable et financier Francis Lefebvre, n° 35,juin 1987, p. 92 à 104.

[3]KERVILLER Isabelle, La quatrième directive européenne et ses incidences en France, Revue française de comptabilité, n° 130, p. 437-456

[4]أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص412

الجدول رقم 4

الميزانية الأفقية للتوجيه الرابع للاتحاد الأوروبي

الشركة ....

قائمة المركز المالي في 12/31/......ن

الأصول	حقوق المساهمين والالتزامات
رأس المال الذي يتم استدعاؤه وغير المدفوع	رأس المال والاحتياطات:
الأصول الثابتة :	رأس المال الذي تم استدعاؤه
الأصول الملموسة	حساب أقساط الأسهم
الأصول غير الملموسة	احتياطات إعادة التقييم
الاستثمارات طويلة الأجل	احتياطات أخرى
الأصول المتداولة:	حساب الأرباح والخسائر (الأرباح المحتجزة)
- المخزون السلعي	مخصصات مقابل الالتزامات والمصروفات
- حسابات المدينين	حسابات الدائنين
- الاستثمارات قصيرة الأجل	المستحقات والإيرادات المؤجلة
- النقديات	
مصروفات مقدمة وإيرادات مستحقة	
إجمال الأصول	إجمال حقوق المساهمين والالتزامات

المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص412

الجدول رقم 5

الميزانية الرأسية في 12/31/ للتوجيه الرابع للاتحاد الأوروبي

الشركة:......................
قائمة المركز المالي الرأسية في 12/31/............ن
رأس المال- الأسهم الذي تم استدعائها
الأصول الثابتة :
الأصول غير الملموسة
الأصول الملموسة
الاستثمارات طويلة الأجل
أ-الأصول المتداولة :
المخزون السلعي
حسابات المدينين
الاستثمارات قصيرة الأجل
النقديات
ب-المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة
ج- حسابات الدائنين التي تستحق خلال سنة واحدة (التزامات المتداولة)
صافي الأصول المتداولة : أ+ب-ج
إجمالي الأصول ناقص منها الالتزامات المتداولة
حسابات الدائنين التي تستحق خلال فترة أكثر من سنة واحدة
مخصصات عن الالتزامات والمصروفات
المستحقات الإيرادات المؤجلة
رأس المال والاحتياطات
الالتزامات طويلة الأجل وحقوق المساهمين

المصدر : أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص413

كما يتم عرض قوائم الدخل(حسابات النتائج) على أساس نموذج أفقية أو رأسية و يتم تبويب التكاليف على أساس الوظيفة أو حسب طبيعتها بحيث نجد في النموذج الأفقي، إجمالي الإيرادات مضاف إلى كافة مصادر الإيرادات الأخرى في الجانب الأيسر، في حين يتم عرض التكاليف العادية، و غير العادية في الجانب الأيمن من القائمة، بينما نجد في النموذج الرأسي الربح أو الخسائر على الأنشطة العادية بعد طرح كل التكاليف من الإيرادات، ويتم إظهار الربح أو الخسارة غير العادية بعد المقاصة بين التكاليف والإيرادات غير العادية وتنتهي القائمة بصافي الربح أو الخسارة للسنة المالية[1] .

يتعين على الشركات متعددة الجنسيات، أن تلتزم بمفهوم العرض الصادق والعادل، وهذه السمة هي إحدى الملامح الهامة للتوجيه الرابع، وهذا يعني أن الشركات يتعين عليها أن تفصح عن المعلومات الإضافية أو المعلومات المحتملة.

وتوضح المادة الرابعة بصورة قاطعة أن تطبيق المعايير الدولية أمر إلزامي إذا توافر شرطين معا: - أنها تطبق على القوائم الموحدة فقط أي تطبق على الشركات القابضة.

-وأن تكون الشركة مقيدة في أحد أسواق المال لدولة عضو في الاتحاد الأوربي. ويبدأ التطبيق اعتبارا من 1 يناير 2005م. وعلى الرغم من شروط التطبيق التي أوردها القانون الأوربي، إلا أن أثر القانون كان كبيرا على معظم دول العالم سواء المتقدمة منها أو النامية، كما كان أداة قوية في يد مجلس معايير المحاسبة الدولية للتفاوض مع دولا عديدة لتوفيق المعايير الوطنية مع المعايير الدولية. على سبيل المثال ، كلا من استراليا ونيوزيلندا قد أصدرت تشريعا بنفس المعني تلتزم به الشركات اعتبارا من 2005/1/1م.

5-4-2- التوجيه السابع لقانون الشركات:

اهتم هذا التوجيه بدراسة مشاكل القوائم المالية الموحدة وذلك على النحو التالي:

تتضمن الحسابات الموحدة الميزانية الموحدة، وقائمة حسابات النتائج الموحدة حسابات الأرباح والخسائر، والإيضاحات على تلك الحسابات و القوائم المالية[2].

---

[1] KERVILLER Isabelle op-cit p. 437-456.

[2] PROST André, KLEE Louis, La face cachée des directives comptables européennes, Revue de droit comptable, n° 90-2,juin 1990, p: 3 à 32.

كما ينبغي أن يتم العرض الواضح للحسابات الموحدة طبقا للتوجيه السابع، وأن تكون المعلومات الإضافية مطلوبة إذا لم يكن التوجيه كافيا لتوفير صورة حقيقية وعادلة، إذا كان تطبيق متطلبات محددة في حالات استثنائية غير متوافقة مع توفير الصورة الصادقة والعادلة في القوائم المالية[1].

قد تتطلب البلدان الأعضاء أو تسمح بإفصاحات أخرى للمعلومات في الحسابات الموحدة بالإضافة إلى الإفصاح المطلوب في ظل هذا التوجيه.

6- التطورات الحديثة الحالية :

لا شك أن المجهودات الوطنية في التنسيق بين المعايير المحاسبية عبر الحدود الوطنية، تعتبر ذات أهمية كبيرة مثل تلك المتعلقة بالمجهودات الإقليمية والدولية، ففي العديد من البلدان، تلعب هيئات واضعي المعايير المحاسبية الوطنية، دورا رئيسا في التنسيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية .

ففي الكثير من البلدان قامت الجهات المحلية القائمة على وضع المعايير المحاسبية بتبني المعايير المحاسبية الدولية، وقامت بنشرها كما لو كانت معاييرها المحاسبية الخاصة، وهذا على غرار ما نجده في الكويت ، تايلاندا ، المكسيك وسنغافورة .وفي كثير من الحالات فإن المعايير المحلية قد تم وضعها عن طريق استخدام معايير المحاسبة الدولية، كما هو الشأن في البرازيل ، الهند، البرتغال، تايوان ، ومصر [2].

وعموما عندما يكون لتنظيمات مهنة المحاسبة المسؤولية الرئيسية، لوضع المعايير المحاسبية الوطنية، سوف تكون النتيجة المشاركة في الأفكار ومناقشة القضايا والعمل في مشروعات مشتركة لإيجاد الحلول التي تواجه المشاكل المشتركة، وهذا سوف يقودنا حتما نحو إيجاد آلية تحقق التنسيق في المعايير المحاسبية بين البلدان المختلفة للوصول إلى نظام محاسبي موحد [3].

[1] Richard Sébastien, centre de Recherche, CREFIGE,op-cit, P: 42

[2] محمد عبد ربه،دراسات في النظرية المحاسبية، المعايير المحاسبية المصرية و مشكلات التطبيق، الاسكندرية،الدار الجامعية، 2000 ص 71 .

[3] Maryline BENYKHLEF, op-cit, P: 7

خلاصة الفصل :

إن وجود مداخل مختلفة لإصدار المعايير المحاسبية يمكن أن ينمي عملية التوافق المحاسبي الدولي، وذلك بهدف زيادة الانسجام بين النظم المحاسبية المختلفة، وبالتالي يتم اعتمادها من طرف الشركات متعددة الجنسيات في ممارستها المحاسبية. يمكن أن نجد نظامين أو نموذجين لإصدار المعايير المحاسبية، ففي البلدان التي تنتشر بها الشركات الكبرى في القطاع الخاص، فإن عملية إصدار المعايير يقع عبئها على مهنة المحاسبة ذاتها. أما البلدان التي تكون فيها شركات كبرى تابعة للقطاع العام، فإن عملية إصدار المعايير يتم تحت الرقابة الحكومية كما هو الشأن في الجزائر .

إن اختلاف المعايير المحاسبية أدى إلى وجود قوائم مالية مختلفة وغير متجانسة في الشكل والمضمون، وهذا ما أدى إلى ضرورة العمل على تقليص فجوة الاختلاف وتحقيق التوافق الدولي.

لكن بالمقابل هناك تحديات كبرى تواجه عملية التنسيق والتوافق الدولي، ومن جهة أخرى هناك إرادة من طرف الهيئات الدولية المهتمة بعملية التوافق المحاسبي الدولي على تجاوز هذه التحديات والاستفادة أكثر من مزايا التوافق المحاسبي الدولي.

من خلال عملية التوافق والتنسيق بين المعايير المحاسبية، نجد أنه من الضروري البدء بعملية مقارنة الأنظمة المحاسبية لحصر نقاط الاختلاف، و بالتالي محاولة التنسيق بين هذه الأنظمة في شكل معايير جديدة وموحدة للوصول إلى التوحيد المحاسبي العالمي المطلوب، وبالتالي تجاوز معوقات ومشاكل التوافق المحاسبي الدولي .

إن عملية الوصول إلى نظام محاسبي موحد يتطلب توحيد مجهودات التنسيق على المستوى الدولي .

يمكن أن تتحقق عملية التوحيد المحاسبي العالمي من خلال :

- إعداد قوائم مالية موحدة، هذه القوائم المالية ينبغي أن تكون معدة حسب (IFRS) وتأخذ بعين الاعتبار التأثيرات الجبائية، وبالتالي ينبغي على الشركات التحكم في هذه المعايير المحاسبية الدولية الحالية، مع اعتمادها مبدأ الحيطة والحذر للمشاكل المحاسبية المستقبلية على

المستوى الدولي ، وهذا من خلال مرجعية عالمية تضمن الشفافية والإفصاح وقابلية مقارنة القوائم المالية .

كذلك فإن عملية المرور إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IFRS) ينبغي أن تعتمد على :

- الإعداد الثقافي والاستراتيجي اللازم داخل بيئة الشركات المعنية ؛
- معالجة محاسبية ومالية وفقا للمعايير الدولية ؛
- التنسيق بين عملية المعايرة والمعايير داخل الشركات .

لكن يمكن القول أنه حتى تكون معايير المحاسبة الدولية أكثر انسجاما ينبغي ضرورة التوجه نحو مخطط محاسبي عالمي موحد.

الفصل الثالث

الشركات متعددة الجنسيات، المعايرة و المعايير

مقدمة

يمكن القول أن العولمة المالية تعني بشكل عام اندماج أسواق العالم في ميدان التجارة والاستثمارات المباشرة و انتقال الأموال و القوى العاملة والثقافات في إطار من الرأسمالية و حرية الأسواق ، وخضوع العالم لقوى السوق العالمية ، مما يؤدي إلى انهيار الحدود الوطنية وأن العنصر الأساسي في هذه الظاهرة هي الشركات الرأسمالية متعددة الجنسيات وهذا المفهوم للعولمة يختلف عن مفهوم الاقتصاد الدولي.

فالاقتصاد الدولي يركز على العلاقات الاقتصادية الدولية في إطار السيادة و قد تكون هذه العلاقات في ميدان التجارة و الاستثمارات المباشرة وغير المباشرة و لكن يبقى للدولة دورا في إدارة اقتصادها ، فالدولة تشكل العنصر الأساسي في الاقتصاد الدولي بينما تشكل الشركات متعددة الجنسيات العنصر الأساسي في مفهوم العولمة ،نجد أن هذه الشركات قيمة مبيعاتها السنوية تتجاوز الناتج المحلي الإجمالي لعدد من الدول المتوسطة الحجم، وبذلك و نظرا لاستثماراتها في الكثير من الدول بصفة مباشرة ، أو غير مباشرة فإنها قادرة على الحد من سيادة هذه الدول ، لأن الشركات متعددة الجنسيات تعتبر الأسواق الدولية سوقا لها وذلك دون التمييز بين الدول، فهذه الشركات تسعى للاستيلاء على وحدات الإنتاج الهامة في الأسواق الدولية ، وذلك تحت غطاء الشراكة.رغم ما لهذه الشركات من آثار إيجابية على البلدان المضيفة.

وفي هذا الإطار جاءت الضرورة إلى تطوير و توسيع النشاطات الدولية لهذه الشركات، مع اهتمامها بالمعايرة و المعايير الدولية ،و العمل على إنتاج و تقديم خدمات ،وفقا ما تتطلبه الأسواق العالمية من معايير دولية و هذا ما سوف نتناوله من خلال هذا الفصل.

1- ماهية الشركات متعددة الجنسيات :

الشركات متعددة الجنسيات هي مؤسسات ضخمة مكونة من عدة وحـدات اقتصـادية، تنشط في اكثر من بلدين، مهما كان شكلها القانوني، وباختلاف نظام اتخاذ القـرارات فيهـا، والذي يسمح لها برسم سياسات متجانسة واستراتيجيات موحدة، حيث أن هذه الوحـدات أو الفروع مرتبطة فيما بينها برباط الملكية أو غير ذلك ، وبشكل تؤثر كل وحدة علـى نشـاط الوحدات الأخرى[1].

ورغم أن الاتفاق شبه حاصل حول اعتبار الشركات متعددة الجنسيات بأنهـا هـي تلـك الشركات التي يمتد نشاطاها في عدة بلدان، إلا أن هناك جملة من الإشكاليات التي المطروحـة، فحسب بعض المفاهيم فالشركة متعددة الجنسيات هي مؤسسة وطنية كـبيرة الحجـم تمتلـك وتتحكم في عدة فروع إنتاجية في عدة بلدان .

إن مصطلح متعددة الجنسيات أو غير ذلك من التسميات كالشركات العابرة للقارات يطرح نوعا من الإشكال، بحيث يشير إلى أن هذه الشركات تملك عدة جنسيات أو أنه ليس لهـا أي جنسية، في حين أنها في الواقع تحتفظ بجنسية الشركة الأم، ويبقى إيجاد شركة متعددة الجنسيات حقيقة نادرة ، كالشركات البريطانية الهولنديـة(Vnilve Royal Dentshell) ، وتتكـون الشركة متعددة الجنسيات من الشركة الأم الموجودة في البلد الأصل، وتمتلك فروع ووحدات في بلدان أخرى يتم مراقبتها وتسييرها من طرف الشركة الأم[2].

من خلال هذه الفقرة نحاول تناول الشركات متعددة الجنسيات و أثارهـا علـى البلـدان المضيفة.

---

[1] Noureddine Benferha, Les multinationales et la mondialisation, Perspectives et en jeux pour l'Algérie, El-Dahleb, Alger, 1999,P:23.
[2] Capule J/Y et Garnier O. Dictionnaire d'économie et sciences sociales, ed-hatier, Paris, 1999, p:258.

1-1 الشركات متعددة الجنسيات :

عندما نتكلم عن ما يسمى بالشركات متعددة الجنسيات، ينبغي أن نميز بين الشركة الأم والشركات التي تمثل فروعها.

وكما هو معلوم ليس هناك معيار أو مفهوم واحد يدل على هذه الشركات، بحيث هناك مفاهيم وتعاريف عديدة لهذا النوع من الشركات[1].

ويمكن أن نقول أن الشركة متعددة الجنسيات هي كل مؤسسة من بلد معين لها نشاطات مستقرة وخاضعة لرقابتها في بلدين أجنبيين على الأقل وتحقق في هذين البلدين أكثر من 10% من رقم أعمالها [2].

كما يمكن أن نشير إلى تعاريف أخرى، وذلك انطلاقا من الشركة عندما تبدأ التوسع خارج البلد الأصلي فتصبح شركة عابرة للحدود الوطنية ثم متعددة الجنسيات.

وهناك من يرى أن هذه الشركات تصبح متعددة الجنسيات عندما يكون 20% من توظيفاتها خارج البلد الأم [3].

كما يوجد من يرى أو يعتبر أن هذه الشركات تصبح عالمية عندما يصبح نصيبها 35% من القيمة الإجمالية للمبيعات لفروعها الخارجية[4].

ومهما اختلفت المفاهيم للشركات متعددة الجنسيات فإن ظهور هذا النوع أدى إلى عملية التطور الذي شهدته المؤسسات، وحسب نظرية المراحل الثلاث لتطور المؤسسة، فإنه عندما تتوسع المؤسسة في نشاطاتها تجد نفسها مضطرة إلى التوسع خارج موطنها الأصلي ، وبدأ هذا التطور منذ 1950 وإلى غاية السبعينات، خاصة مع اتساع الأسواق الخارجية فوجدت هذه الشركات المجال مفتوحا أمامها للتوسع [5].

إن الشركات متعددة الجنسيات تعتبر الأسواق الدولية سوقا لها وذلك دون التمييز بين الدول، فهذه الشركات تسعى للاستيلاء على وحدات الإنتاج الهامة في البلدان النامية ، وذلك تحت غطاء الشراكة ومن خلال ذلك تسعى إلى تقليص دور الدولة في الحياة الاقتصادية، تهدف الاستفادة أكثر من بعض الامتيازات، كالإعفاءات الضريبية والتقليص من قيود الاستيراد، وبالتالي

[1] Ghertman Micheal, Que sais-je ? P.U.F, Paris, 1998, P:4.

[2] عبد العزيز جراد ، العلاقات الدولية، موفم للنشر، 1992، ص.،77.

[3] رشيد واضح، المؤسسة في التشريع الجزائري، بين النظرية والتطبيق ، دار هومة، 1992، ص.،21.

[4] ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 1998، ص.،25.

[5] رشيد واضح، مرجع سابق ، ص.:22.

يمكن الحصول على موقع إنتاجي بأقل سعر تكلفة ممكن وبالتالي ضعف مراكز اتخاذ القرار البلدان النامية[1].

وبالتالي يتم غزو الأسواق الخارجية، ليس فقط كموزع للسلع والخدمات، وإنما كمنتج وفي غالب الأحيان يتم ذلك عن طريق الابتلاع أو عن طريق الاندماج[2].

كما يتم التوسع عن طريق التمركز والتجمع، ومن أهم هذه التكتلات، الكارتل، التروست، الهولدينغ، ومن خلال هذه التمركز والاحتكار يمكن الصمود في الأسواق، عن طريق التحكم في أسعار المنتجات وفقا لعدة استراتيجيات أهمها التكتلات الاقتصادية أو الاحتكارية[3].

هذه التكتلات تكون عمودية عندما نقوم بتحويل المنتجات الطبيعية إلى سلع استهلاكية ، وهذا النوع من التكامل نجده الشركات النفطية الكبرى التي تتدخل من مرحلة التنقيب عن الآبار إلى مرحلة التوزيع في محطات البنزين، مرورا بالإنتاج والتكرير وغيرها ،وهذا ينطبق مثلا على المستثمر البريطاني في الجزائر بريتش بتر وليوم (BP) .

أما فيما نجده الاندماج الأفقي فنجده في الشركات التي استفادت من التخصص في الميدان التكنولوجي بفرض ذاتها كممون رئيسي في القطاع الإنتاجي، ونجد ذلك على سبيل المثال في (IBM) المتخصصة في صناعة العقول الإلكترونية وتوزيعها، أما في حالة الاندماج العمودي ينتج ما يسمى بالتكتل (Conglomérat) الذي تشمل نشاطاته جميع المجالات مثل شركة (ITT) المتخصصة في المواصلات اللاسلكية والصناعات الفندقية[4].

[1] ضياء مجيد الموسوي ، الخوصصة والتصحيحات الهيكلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، ص: 42.

[2] رشيد واضح، مرجع سابق ، ص:.18.

[3] ناصر دادي عدون، مرجع سابق ، ص:.34.

[4] عبد العزيز جراد ، مرجع سابق ، ص:79.

2-1 التكتلات والشركات متعددة الجنسيات :

شهد الاقتصاد العالمي في الفترة الأخيرة جملة من التغيرات والتحولات، سواء في توزيع الإنتاج العالمي بين قارات العالم، أو من ناحية عدد سكان العالم الذي تجاوز حدود الستة ملايير في سنة 2000 وحتى مستويات التنمية شهدت تفاوتا بين البلدان.

وفي مجال التجارة الخارجية، وبعد سياسة الانفتاح التي اتبعتها العديد من البلدان، سواء برغبتها أو مرغمة، شهدت التجارة انتشارا حقيقيا سواء في طبيعة السلع المتبادلة، وأو التصنيع المتزايد في الخدمات بالإضافة إلى نمو حركة رؤوس الأموال، وزيادة الاستثمارات المباشرة في الخارج عن طريق ما يعرف حاليا بالشركات متعددة الجنسيات ، وذلك عن طريق الاندماج أو المزج بين عدة شركات في شركة واحدة، أو عن طريق سياسة الابتلاع كما هو الشأن للعملاق البريطاني بريتش بتر وليوم أموكو [1] (BPAMOCO).

فهذا النوع عمل على التركيز والتجميع، حتى تتمكن من الصمود في سوق المنافسة الدولية، وخصوصا مع ظهور العولمة. وفي إطار التطور الذي بلغه الاقتصاد الرأسمالي، تم إنشاء مؤسسات صناعية وخدمية كبيرة في شكل تكتلات ، وأصبحت هذه الأخيرة تحتكر الأسواق المالية في عدة مجالات، ويظهر هذا بشكل واضح في الجزائر، حيث أصبحت هذه الشركات تسيطر على مجمل الحقول البترولية في الجنوب الجزائري، وذلك على غرار بريتش بترو ليوم (BP) البريطانية، أناداركوا Anadarko الأمريكية وسيبسا CEPSA الإسبانية وتوتال Total الفرنسية.

3-1 آثار النشاطات الدولية للشركات متعددة الجنسيات:

تعتبر الشركات متعددة الجنسيات عنصرا هاما، من عناصر العولمة الاقتصادية، وذلك من خلال غزوها بشكل ملفت للانتباه للأسواق العالمية ،وخصوصا لأسواق البلدان النامية التي تتوفر على موارد هامة لكنها عاجزة تماما عن استغلالها لتحقيق التنمية المرغوبة.

لذلك فتحت أسواقها للاستثمار الأجنبي، ولكن الاستراتيجيات التي تتبعها الشركات متعددة الجنسيات، والتي الطرائق التي يأخذها التعدد القومي للعملية الإنتاجية لها آثارها وانعكاساتها على اقتصاديات البلدان النامية.

---

[1] عبد العزيز وضبان، الشركات متعددة الجنسيات واثرها في التنمية في العالم الثالث ، في الأصل محاضرة ألقيت يوم 14ديسمبر 1988م، نقلا عن راشيد واضح، المؤسسة في التشريع الجزائري.

1-3-1 على مستوى البلدان المضيفة:

إن الأعمال الدولية للشركات متعددة الجنسيات في البلدان المضيفة تدخل ضمن استراتيجية توسيع الأسواق بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات واستغلال الثروات الطبيعية الموجودة في هذه البلدان.

كما تدخل في إطار البحث عن مصادر تمويل للاقتصاديات الوطنية بالنسبة للبلدان المضيفة .

لكن رغم المصالح المتضاربة والمتعارضة بين البلدان التي توجد بها الفروع والشركات التابعة (البلدان المضيفة) وبين البلد الذي توجد به الشركة الأم، يمكن توضيح ما يلي :

- تسيء الشركات متعددة الجنسيات بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية للإنسان في البلدان المضيفة[1] .

- إن قوة بعض الشركات الدولية وسيطرتها على الأسواق المالية العالمية يمكن أن تحد من حرية بعض البلدان في اتخاذ قرارات سياسية واقتصادية مستقلة [2].

تؤثر النشاطات الدولية للشركات متعددة الجنسيات على هيكل المنافسة للشركات الوطنية، ويمكن أن نلاحظ ذلك في العديد من البلدان على غرار شركة سوناطراك في الجزائر، وكذلك شركة أوراسكوم وتأثيرها على شركة اتصالات الجزائر . تأثير الشركة الإسبانية ريبسول (Repsol) على الشركة الوطنية للبترول في الأرجنتين.

في هذا الإطار نلاحظ اختلافات كبيرة، وفجوة تكنولوجية ضخمة بين الشركات متعددة الجنسيات والشركات الوطنية في البلدان المضيفة، ويظهر ذلك جليا بين الشركات الدولية العاملة في قطاع المحروقات في الجزائر وبين سوناطراك الشركة الوطنية للبترول.

فعلى سبيل المثال نجد شركة بريتش بتر وليوم (BP) تستعمل تكنولوجيا عالية على مستوى العمل المحاسبي للايث تستعمل نظام أوراكل (Oracle) ، وعلى مستوى تسيير المخزونات تستعمل النظام العالمي ما كسيمو(Maximo) ، وعلى مستوى التقارير تستعمل (Business Objects) وعلى مستوى الاتصال بين المكاتب والفروع تستعمل Outlook[3].

---

[1] Noureddine Benferha, Les multinationales et la mondialisation, op-cit ,P:98
[2] Larot, Pascal, Introduction à la géotectonique, édition, Economica, Paris, 1999,P:48.
www.BP.com/Algérie/REB/Nov-2005[3]

في حين نجد أن سوناطراك ، ما زالت بعيدة كل البعد على هذا المستوى رغم أنها تحتل المرتبة الأولى إفريقيا ، والثانية عشرة عالميا (ترتيب الشركات البترولية والغازية)[1]

1-3-2 الآثار على مستوى التشغيل :

إن دراسة وتحليل انعكاسات التشغيل على مستوى البلدان المضيفة للشركات التابعة والفروع يمكن أن يقتصر على ما يلي :

أ- على مستوى الأجور :

من خلال الملاحظات الميدانية نجد أن هناك فروق كبيرة بين الأجور التي يتقاضاها عامل محلي مقارنة إلى مايتقاضاه عامل أجنبي في نفس الشركة، فالفرق كبير جد، وغير قابل للمقارنة، حيث يمكن ملاحظة ذلك على مستوى بريتش بترو ليوم BP في الجزائر، فنجد على سبيل المثال إطارا متوسطا جزائريا يتقاضى ما بين 70.000 دج و 80.000 دج شهريا، في حين نجد بالمقابل إطارا متوسطا أجنبيا في نفس الشركة يتعد أجره الشهري 20.000 دولار أمريكي مع ملاحظة أن الشركة متعددة الجنسيات تقوم بفوترة أجور العمال بالدولار ودفع الجزء الخاص بالعامل الجزائري إلى شركة سوناطراك،حيث نجد ان إطار متوسط جزائري يتقاضى حوالي 5.000 دولار أمريكي، لكن الأجر الحقيقي الذي يتحصل عليه من طرف سوناطراك لا يتعدى 800 دولارا شهريا(وبالدينار الجزائري).[2]

ب- على مستوى اليد العاملة :

كما نجد أيضا على مستوى التشغيل إشكالا آخر ، يتمثل في العقود المبرمة ما بين الشركات متعددة الجنسيات والشركة الوطنية للبترول (سوناطراك)، حيث نجد أن بعض بنود العقد تنص على أن الشركة متعددة الجنسيات توظف مستشارين تابعين لها لمدة عامين، لكي تقوم بتدريب اليد العاملة الجزائرية لاستلام المهام بعد هذه المدة لكن في الواقع الميداني نجد غير ذلك فالأجانب يفضلون البقاء في الجزائر نظرا للأجور الضخمة التي يتقاضونها.

كما يمكن ملاحظة على هذا المستوى أنه يوجد بعض الوظائف لا تحتاج إلى يد عاملة، مؤهلة أجنبية، لكن في الميدان العملي نجد العديد من الوظائف تحتلها أجانب ويتقاضون أجورا

[1]www.sonatrach-dz.com/ July 2005.
[2]BP AMOCO,Comptabilité trésorerie, Hassi Messaoud, mai 2005

ضخمة بإمكانها أن تساهم في تقليص البطالة لو تم متابعة هذا الجانب بشكل عقلاني من طرف الساهرين على مراقبة هذه الشركات .

كما يمكن ملاحظة أن بعض من الوظائف تحتاج فعلا إلى كفاءات عالية أجنبية، وبالتالي ضرورة وجود يد عاملة مؤهلة أجنبية حتما . لكن بالمقابل يمكن أن تكون للشركات متعددة الجنسيات دورا هاما في البلدان المضيفة، فمع توسيع أنشطتها الدولية يمكن إدخال تكنولوجيات عالية لهذه البلدان، لكن يبقى من الجانب العملي أن هذه الشركات الدولية لا تسعى دائما إلى بث تكنولوجياتها، وذلك من أجل الحفاظ على مركزها القيادي الاحتكاري.

2- المعايرة في الشركات :

إذا ما أردنا أن نتكلم عن المعايرة داخل الشركة فإن ذلك حتما يقودنا إلى أن نتطرق إلى جملة من العناصر والتي لها علاقة مباشرة بهذه العملية، بل تعتبر جوهر الموضوع نفسه .

وتشمل هذه العناصر، المنتجات ، طبيعة الأسواق، مستوى النشاط داخل المؤسسة ،تقنيات الإنتاج ووسائل المعايرة ،مستوى الموارد البشرية، والخدمات المطابقة لأساليب التسيير للمعايرة الدولية.

إن أهداف المؤسسة في إطار عملية المعايرة يمكن ان تحدد بصفة دورية ومنتظمة ، وذلك على حساب الإشكاليات المطروحة ،وهذا يكون في إطار عام يحدد الاحتياجات الفردية والجماعية، و الأخذ بعين الاعتبار المحيط والبيئة الدولية، بالإضافة إلى شروط العمل والظروف الاجتماعية والمناخ الاجتماعي.

إن الأهداف في هذا المجال محددة وفقا للعناصر السالفة الذكر وهذا بهدف تنظيم عملية المعايرة في المؤسسة.

2- 1 تحليل المعايرة في الشركات

2-1-1 المنتجات :

تمثل المنتجات الناتج الأخير من العملية التي تقوم بها المؤسسة أو بمعنى آخر تشمل جملة من المراحل الإنتاجية وتخص المواد الأولية، المنتجات نصف المصنعة، العلامات التجارية، الطرائق المعتمدة في الإنتاج ومدى مطابقتها للمعايير الدولية، وبذلك فإن عملية المعايرة تتم بكل ما

يؤدي إلى تحسين الإنتاج و التصنيع و الارتقاء بالمنتوج إلى مستوى المعايير الدولية دون أن نستثني تكلفة المنتوج[1].

كما تمثل النزاعة عاملا مهما في عملية المعايرة داخل المؤسسة، وذلك بهدف تحسين نوعية الإنتاج وجودته، والاهتمام بكل ما يخص هذا الجانب، ومعالجة المشاكل التي تمس الإنتاجية.

2-1-2 **طبيعة الأسواق** :

تعتبر عملية تسويق المنتجات من بين أولويات عملية المعايرة داخل المؤسسة، ففي حالة ما يكون المنتوج موجها إلى السوق الداخلية، ينبغي الأخذ بعين الاعتبار، عملية الطلب من حيث الجودة، وذوق المستهلك، والمستوى العام للأسعار[2].

أما في حالة عملية التصدير، فإن الأمر يتعلق بالأسواق الدولية، وهنا يتطلب نوعا اكبر من الاهتمام ، وذلك بمراعاة مستوى الخدمات والأسعار المقابلة لها في الأسواق الدولية، بالإضافة إلى مستوى الجودة، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار قواعد المعايير الدولية المشتركة، مثل الأمن، النوعية ، كما ينبغي أن يلبي المنتوج أكبر قدر ممكن من الحاجيات للبلد المعني ، وأن يخضع المنتوج أو الخدمة إلى بعض المقاييس الخاصة ببعض البلدان[3].

وفي كل الأحوال ينبغي أن يكون المنتوج متجانسا من حيث عملية الصنع، وكذلك متقاربا من حيث أسعار التكلفة.

وعملية المعايرة تتم بهذا الجانب، وذلك بتوجيه العناصر الخاصة بهذه العملية، لأن استراتيجية التنمية في ميدان التسويق تتطلب دراسة معمقة في مجال استراتيجية الدخول إلى الأسواق، وذلك بغية تطابق الخدمات والمنتجات للمعايير الدولية المشتركة.

3-1-2 **وسائل وتقنيات الإنتاج** :

إن وتيرة سير العمل داخل المؤسسة، تعتبر عنصرا هاما تحظى باهتمام كبير في عملية المعايرة، وذلك حسب النشاطات الموجودة سواء النشاطات الثابتة، أو الثانوية، وفي هذا الإطار تهدف عملية المعايرة إلى توفير الوسائل والأدوات اللازمة لمسايرة التطور التكنولوجي لضمان السير الحسن لنشاطات المؤسسة بشكل فعال، وخاصة في مجال تقنيات الإنتاج، وتقنيات التسيير .

[1] OBERT Robert, *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit,* Dunod, Paris, 1994, P : 38.

[2] www.iso.org/Communities and markets

[3] KLEE Louis, *La comptabilité des sociétés dans la C.E.E.*, La Villeguerin, Paris,1992 ,p :66.

2-2 مصالح المعايرة :

1-2-2 مقاييس وأهمية وجود مصالح للمعايرة :

من أجل مسايرة التطور ، ولتحديث المعايير الموجودة ينبغي خلق مصالح داخل المؤسسة تتم بعملية المعايرة، وهذا يتوقف على الإرادة الموجودة لدى المديرية العامة للمؤسسة، وحسب درجة اعتماد المعايرة في المؤسسة، وحسب أهمية الأهداف المسطرة.

أما المقاييس المعتمدة في وجود مصالح فهذا أيضا يتوقف على المعايير الموجودة، والمعايير المستحدثة والمعتمدة دوليا، وكذلك حسب أهمية المصالح التي تختلف باختلاف المؤسسات .

2-2-2 وضع مخطط هيكلي :

إن مصالح المعايرة ينبغي أن تكون حسب طبيعية الوظائف الموجودة داخل المؤسسة، كما ينبغي أن تكون مرتبطة بمكاتب دراسات لاعتماد طرائق معينة، وتقديم خدمات في مستوى المقاييس الدولية، يكون هذا المخطط، مبنيا على أساس حقائق ومعطيات لتحديد الأولويات، وذلك لتأمين نوعية الخدمات، والسلع وكذا تحديث طرائق التسيير المالي والمحاسبي وهذا يتم عن طريق فريق المعايرة [1].

3-2-2 فريق المعايرة :

من المؤكد أن لإنجاح عملية المعايرة داخل المؤسسة ينبغي الاعتماد على الكفاءات البشرية، وذلك من حيث المعرفة التامة والدقيقة لحيثيات الإنتاج والمنتجات والطرائق المعتمدة، والمعرفة التامة للجانب التكنولوجي والمعرفي، وهذا لا يتم إلا عن طريق الاستثمار في الموارد البشرية، للايث ينبغي ان يكون فريقا مكلفا بعملية المعايرة و بأهداف محددة أهمها :

- إعداد المعايير
- إعداد جداول لذات الفريق
- إعداد دليل عمل
- ترقيم وتسجيل العمليات وتوثيق الوثائق
- التنسيق مع المنظمات الخاصة بالمعايرة الجهوية منها و الدولية.

[1] KLEE Louis, *Op-cit* p : 69.

4-2-2 برنامج المعايرة :

إن الإشكال الذي يطرح على مستوى عملية المعايرة داخل المؤسسة هو من أين نبدأ ؟

إن عملية حصر المعلومات والمعطيات الخاصة بكل محيط المؤسسة الداخلي، والمحيط الخارجي، يعتبر العنصر الهام الذي يمكننا من الانطلاق في عملية المعايرة ويمكن اعتبار هذه النقاط التالية من الأولويات:

- حصر المعايير الموجودة ؛
- حصر المعايير الأساسية،
- تحضير برنامج قاعدة بيانات ؛
- تحديد الوسائل والأدوات والإجراءات ؛
- وضع المخططات ؛
- حصر كل وثيقة أو وسيلة يمكن أن تساهم في هذه العملية .

إن عملية المعايرة هي عبارة عن معطيات مرجعية تم اختيارها بطريقة عقلانية وجماعية، ومن أجل طرح حلول للمشكلات المتكررة باستمرار داخل المؤسسة، أما المعايير فهي جملة من القواعد والمبادئ والطرائق والإجراءات الناتجة عن دراسة جماعية عقلانية، وموجهة أساسا إلى تلبية الحاجيات المتكررة والخاصة بالمؤسسة، ولإنجاح هذه العملية، ينبغي وضع خطط لذلك تحتوي على نماذج وأشكال نموذجية، من أجل تسهيل عملية المتابعة والمراقبة المستمرة.

كما ينبغي العمل مع مكاتب دراسات متخصصة، وذلك لتحديث طرائق وأساليب العمل المعتمدة والعمل على مطابقتها مع المقاييس الدولية المشتركة، كل هذا يجب أن يرفق بدفتر شروط يحتوي على كافة الشروط والمقاييس اللازمة و الضرورية لإنجاح العملية وتحقيق الأهداف الثابتة [1].

1 www.iso.org/

3- علاقات مصالح المعايرة

تسيير مصالح المعايرة الوثائق التقنية الخاصة بالمعايرة، كما تقوم بعملية المقاربة بـين المعـايير المحلية، والمعايير الدولية، وإعداد دليل خاص بكل هذه المراحل يتضمن العمليات الإجرائية، وهذا كله مرتبط باختلاف الوظائف الموجودة بالمؤسسة نتناول كل ذلك من خلال هذه الفقرة.

3-1 تسيير وثائق المعايرة:

سبق وأن رأينا أن المعايرة هي عبارة عن معطيات مرجعية مختارة بصفة عقلانيـة وجماعيـة، بحيث أنها تلقى قبولا عاما، وذلك لإيجاد الحلول للمشاكل المطروحة، هذا لا يعني أنها نهائية، بل ينبغي أن تكون هذه المعايير قابلة للتعديل والتحديث، و قابلة للتصحيحات اللازمة.

لأن كل مؤسسة تحتاج إلى مزاولة نشاطها العادي إلى معطيات ومعلومات، ومن بين هـذه الأخيرة قد تكون معطيات غير صحيحة، أو تكون غير كاملة، ولذلك كان من الضروري وجود تسيير عقلاني لملفات ووثائق عملية المعايرة للمحافظة على المعلومات وجديتها، ومن بين هـذه الوثائق، الوثائق الخاصة بالأسواق والمؤسسات المنافسة، وثائق تقنية[1].

ومهما تكن نوعية الوثائق فإنها تسير من طرف المصالح الخاصة بالمعايرة داخـل المؤسسـة، وثائق خاصة بالمعايير الوطنية لهذا المجال، المجلات والمقالات، دفتر الشـروط، ودليـل مكتـب الدراسات.

3- 2 علاقتها بوظائف المؤسسة :

3-2-1 وظيفة الشراء والبيع :

تعتبر وظيفة الشراء في المؤسسة وظيفة أساسية على اعتبار أنها تعتـبر المرحلـة الأولى لأي عملية أخرى سواء كان لإعادة البيع أو من أجل عملية التصنيع، ولذلك فالعـاملون في هـذه الوظيفة، في إطار عملية المعايرة ينبغي أن ينصب تركيزهم على جملة من العناصر : إحداث نوع من المنافسة بين الموردين، تعميق الاتصالات الخارجية مع الغير، توفير معلومات دقيقة حول كل ما يحدث في الأسواق ، حصر الخصائص الضرورية للمنتجات المراد شرائها، العمل على تخفيض التكاليف الخاصة بهذه العملية،ضمان نوعية وجودة الشراء .

[1]www.iso.org/Pôle communication

2-2-3 وظيفة النوعية "أو ضمان النوعية بالمؤسسة" :

إن عملية الاهتمام بالنوعية والجودة في المؤسسة، في إطار عملية المعايرة ، ينبغي أن تكون مبنية على أهداف واضحة ومحددة مسبقا، بحيث يتم مراقبة ومتابعة النوعية، ومقارنتها وتحليل الفروقات إن وجدت، مع توفير الوسائل والأدوات الضرورية لتحقيق الأهداف ، من حيث أسعار التكلفة من جهة ،والجودة من جهة أخرى،

وفي المقابل فإن جل وظائف المؤسسة لها علاقة بالنوعية وتتم بهذا الجانب لأنه معيار نجاح المؤسسة، لذلك فإن وظيفة الشراء تتم بالنوعية مقارنة بأسعار التموين، ومكاتب الدراسات أيضا تتم بالمعايير التي تؤدي بالمؤسسة إلى الوصول إلى الجودة المطلوبة، وبالتالي يساهم مكتب الدراسات في عملية المعايرة من حيث وضع المخططات ودفتر الشروط ودراسة الملفات التقنية[1].

3-3 علاقة مصالح المعايرة بمنظمات المعايرة :

إن عملية المعايرة هي عبارة عن توفير الحلول للمشكلات المطروحة بشكل دوري، وهذه العملية مرتبطة بمحيط المؤسسة الخارجي .

فالمعايرة الوطنية تمثل المقياس الذي على أساسه يتم المبادلات الداخلية، بينما المعايرة الدولية فيها المقاييس محددة.

لذلك فإن مصالح المعايرة تتابع المعايير الدولية الموجودة، وكذلك المعايير المستحدثة، أو المعايير المعدلة من وقت إلى آخر ، والاشتراك في الدوريات الدولية الخاصة بعملية المعايرة.

[1] www.iso.org/

4- المعايير والمؤسسة :

السؤال الذي يمكن أن يطرح في هذا المقام هو :

- لماذا يتم خلق أو إنشاء معايير في المؤسسة ؟ أو لماذا يتم إنشاء ما هو موجود في المؤسسة أصلا ؟

- وفي أي لحظة يمكن الاعتماد أو اتخاذ قرار خلق أو إنشاء معيار ما ؟

1-4 أسباب وجود معايير دولية :

إن المعايير عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلولا ممكنة و قابلة للتطبيق، ومتكررة لأسئلة مطروحة سلفا أو مشاكل مطروحة من قبل مختلف العلوم بصفة عامة ، وهذا حسب المنظمة الدولية للمعايرة (ISO) [1] .

أما أسباب وجود معايير دولية وخصوصا في المجال المحاسبي والمالي يمكن إجمالها في العناصر التالي[2] :

- تسهيل عملية قراءات القوائم المالية الموحدة؛
- ضرورة التوافق والتنسيق والتوحيد المحاسبي العالمي؛
- تخفيض التكاليف؛
- تدعيم المرور إلى الأسواق المالية؛
- تسهيل الاتصالات بين المتعاملين الاقتصاديين ؛
- من أجل التفكير العقلاني ، والتفكير بفعالية أكبر .

إن الحلول النموذجية التي تطرحها عملية المعايرة لحل المشاكل المتكررة تسمح بتحقيق أهداف اقتصادية محددة، في إطار توحيد طرائق العمل، بهدف تفادي التناقضات والاختلافات وحذف كل أشكال الأخطار المحتملة في عملية التصنيع ، أو الأخطار بالنسبة للموردين[3].

[1] www.iso.org / élaboration des normes
[2] GILLES Drmois, op-cit , p 145
[3] OBERT Robert, *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit* ,op-cit ,p : 56.

يمكن ٳعداد معايير جديدة أو تعديل ما هو موجود في حالات كثيرة أهمها عنـدما تكـون المؤسسة بصدد ٳنتاǆ منتوǆ جديد، وذلك من حيث خصائÔ استغلال المنتوǆ أو تأدية الخدمة ، أو فيما ƸÔ طرائق الدراسات والحسابات، وأدوات ووسائل تقدير شروƭ النوعية ، ƢƟ يصبح المعيار مؤشر تقييم ٳداري .

2-4 هيكلة معايير المؤسسة :

ƢƟ تكون المعايير المنهƴة ولها فعالية من حيث تطبيقها ، ينبغƓ أن تتخذ أشكالا ƹوذجيـة، وموحدة، ولذلك فكل معيار ينبغƓ أن ƷتوƵ على :

- عنوان وموضوعƗ
- رقم تسƴيل Ɨ
- مجال تطبيقƗ
- تنمية وتطويرƗ

بالإضافة ٳلى عناصر أخرى اختيارية مثل الفهرس، مقدمات، تعاريƻ ومفاهيم ، ƢƟ تكون المعايير سهلة الفهم والتطبيق وƢƟ في مجال البحث.

أما المواضيع التي تعاǛ في ٳطار عملية المعايرة في المؤسسة يمكن أن تتضمن العناصر التالية:

- المواد المنتƴة Ɨ
- ٳجراءات التصنيع، التركيب التنفيذƗ
- المعالجة، الحمايةƗ
- النوعية وشروƭ الجودةƗ
- التƴارب ، الأمن ، المراقبةƗ
- الإدارة الإجراءات، الدليل العماƓ للوƯائƻƗ
- المالية والمحاسبة، المبادƏ ، القواعد ، الإجراءات الطرائق المعالجة المحاسبية.

3-4 أهمية المعايرة في المؤسسة :

يمكن ملاحظة أهمية المعايرة في المؤسسة، وذلك من خلال المهام التي يمكن أن تقوم بها عملية المعايرة والمتمثلة فيما يلي[1] :

- المشاركة والإسهام في استراتيجية المؤسسة، وسياسة المعايرة، وذلك عن طريق إعداد وتحضير مخطط عمل، وهذا بهدف ضمان المسايرة الفعالة للمقاييس الدولية المشتركة بهدف تحسين وضع وصورة المؤسسة اتجاه الغير، وخاصة المستثمرين و الشركات المنافسة، وتحسين الاتصال بين المصالح والوظائف المختلفة في المؤسسة .

- إتمام وإكمال عملية الهيكلة، وتوفير الوسائل والطرائق ومعرفة التنظيم وكيفية سير المؤسسة، من أجل اعتماد الإجراءات والمعايير الدولية بصفة دورية.

- ينبغي معرفة ما هو موجود من المعايير ، وماهو قابل للوجود في المستقبل ، وما يمكن تقييمه، والأخطار المحتملة عن عملية التقييم، وتقديم توجيهات، اختيارات، قرارات، للمساهمة في أعمال المنظمات الدولية للمعايرة .

- إعداد الوثائق الخاصة بالمعايرة الداخلية وفقا للمعايير الدولية، لاعتمادها مستقبلا كمرجعية لأي عملية من هذا القبيل .

- المشاركة بفعالية في إعداد وتحضير الوثائق الخاصة بعملية المعايرة الخارجية، وهذا يتم عن طريق المشاركة في كل أعمال المنظمات الدولية للمعايرة، ومتابعة التكوين المستمر للخبراء في مجال المعايير الدولية وضمان التنسيق مع المنظمات العاملة في هذا المجال.

- تسيير وثائق المعايرة وذلك بوضع شبكة للمعلومات تتم بكل مراحل هذه العملية لضمان المتابعة الميدانية بغية تحقيق التوافق الدولي .

[1]BRUBET Ander, la normalisation au service de l’entreprise, de la science et de nation, objectifs et problèmes, Paris, p : 56.

- المشاركة في عملية التقييم والمراجعة لبرامج المعايرة والمساهمة في تقديم شهادات التأهيل وفقا المعايير الدولية .

- العمل على ضمان المعلومات الضرورية لكل عملية معايرة داخل المؤسسة، وذلك عن طريق المنشورات، الاجتماعات، خطط اتصالات، التكوين المستمر، وإلى غير ذلك من الوسائل التي تحقق إيصال المعلومات.

5- شهادات التأهيل :

تمنح المنظمات الخاصة بالمعايرة شهادات تأهيل للمؤسسات، هذه الشهادات تسمح للمؤسسات، بضمان مكانة في السوق والتي تعطيها ضمان لمنتجاتها على أنها تنتج وفقا المقاييس الدولية، من حيث النوعية والجودة.

لكن ما معنى شهادة التأهيل؟

حسب دليل المنظمة الدولية للمعايرة ISO/CEI n°2 فإن شهادة التأهيل هي إجراء يمنح ضمان بتأهيل منتوج ما أو خدمة معينة، من حيث النوعية، أو نظام إنتاج معين[1] ، أو ضمان خدمة وفقا معايير محددة، عموما فشهادة التأهيل هي تقييم وضمان لتطبيق المعايرة المعتمدة والتي يوجد:

- ISO – 9000 : المرجعية لشهادة النوعية .
- ISO – 9001 : نظام النوعية، هو ضمان للنوعية، التطوير والتنمية الخاص بالإنتاج.
- ISO – 9002 : نظام النوعية، هو ضمان للنوعية،الإنتاج ، الخدمات المشتركة.
- ISO – 9003 : نظام النوعية، نموذج لضمان النوعية المراقبة النهائية.

وعموما فإن شهادات التأهيل هي دليل على كفاءة المؤسسة التي تتوفر على هذا النوع من الشهادات، وذلك لضمان الثقة بين المؤسسة وزبائنها وكل المتعاملين معها[2].

5-1 أسباب منح شهادات التأهيل

- من أجل منح الثقة للمتعاملين مع المؤسسة ؛
- التخفيض من الأعباء التي ليس لها علاقة بالنوعية؛
- التقليل من فترة المراقبة والمراجعة المستمرة؛
- ضمان النوعية وجودة الإنتاج والخدمات في المؤسسة وفقا المقاييس الدولية؛
- تعتبر شهادة التأهيل بمثابة جواز سفر أو تأشيرة مرور أو سفر أو تصدير للسواق الدولية؛

[1] www.ISO.org/ Nouvelle version de l'ISO/CEI 17799 pour des informations encore plus sécurisées.

[2] www.ISO.org/ ISO 9000.

- كما تعتبر شهادة التأهيل مؤشرات ايجابية لضمان النوعية، وخطوة هامة نحو التحسين المستمر.

ومع بروز افرازات العولمة أصبح لا يمكن للشركات والمؤسسات المشاركة في بعض المنافسات التي لا تتوفر على شهادات التأهيل من المنظمات الدولية المعنية .

2-5 مجال أو حقل شهادات التأهيل :

ان شهادات التأهيل مرتبطة بالمؤسسات التي لها علاقة بالأسواق التنافسية، لكن يمكن أن تمس كل المؤسسات التي لها ادارة، خط بيع ... الخ.

وشهادة التأهيل الخاصة بالنوعية تهم المؤسسات الصناعية التجارية، وحتى الإدارية كالبنوك، وشركات التأمين، المستشفيات، على اعتبار أن شهادة التأهيل تضمن نوعية الخدمة المقدمة وفقا للمقاييس الدولية المشتركة[1].

كما تساهم شهادة التأهيل في تحديث نظام النوعية في المؤسسة واتخاذ الإجراءات الضرورية،

وحسب ISO 8402 ، الذي يحدد المفردات، فان نظام النوعية يعتبر مجموعة من الأنظمة تحتوي على اجراءات ووسائل ضرورية من أجل تحديث ادارة أعمال الشركات المعنية بهذا الجانب.

ويشمل نظام النوعية مايلي :

- توفير الوسائل، بحيث ينبغي على الإدارة تحديد المسؤوليات للأشخاص المعنيين بعملية المعايير الخاصة بالنوعية، وتوفير كل الوسائل والأدوات وسلطة اتخاذ القرار.

كما تحتوي نظام النوعية على نظام الوثائق الذي يعتبر دليل ضمان النوعية تحتوي على جميع المعلومات التي تهم هذه العملية، من اجراءات قواعد و تعليمات .

- المؤسسة ينبغي أن تضع مخططات خاصة بكل نشاط، ادارة خدمات، ورشات، وذلك حسب نظام النوعية،لتسهيل عملية المراقبة والمراجعة.

- كما ينبغي أن تضع المؤسسة دوريات خاصة بنظام النوعية تتم بنتائج عملية المراقبة والمراجعة واحتياجات الزبائن ان وجدت.

[1] www.ISO.org/La dernière Étude ISO sur la certification confirme l'intégration de l'ISO 9001 et de l'ISO 14001 à l'économie mondiale.

3-5 تحديث نظام النوعية في المؤسسة :

إن عملية اختيار المعايير ينبغي أن يلبي حاجيات المؤسسة من جهة ، والزبائن من جهة ثانية، ولذلك يجب تحديد بدقة مجال تطبيق شهادة التأهيل عند تحديث عملية نظام النوعية التي تضم أيضا:

- هيكلة المؤسسة .
- أنشطة المؤسسة.
- الوثائق المستعملة في تحقيق بنود عقد أو نشاط ما.
- الوظائف الرئيسية المسؤولة عن النشاطات التي لها علاقة مع النوعية و الجودة .
- ضمان الوسائل المفيدة .

بالإضافة إلى عملية هيكلة هذه الوظائف، وتحقيق الأهداف من حيث التكوين ، المشاركة في إعداد دليل النوعية ، وإحداث دليل لإجراءات العملية، نظام للمراقبة والمراجعة الداخلية.

4-5 الإجراءات الضرورية لعملية شهادات التأهيل :

- دراسة الأسواق ، بحيث تتم مقارنة الخدمات المقدمة، اختيار المنظمات التي تمنح شهادة التأهيل .

- تقديم طلبات خطية ، ملء دفتر الشروط ووثائق خاصة بشروط نظام النوعية .

- التحضير لعملية المراجعة والمراقبة، بحيث هناك وفد عمل من المنظمات الخاصة بعملية المعايرة يزور المؤسسة من أجل المراقبة والفحص .

وبعد إعداد التقارير الضرورية لعملية المراقبة والمراجعة، تأتي عملية، الاجتماعات الخاصة لمنح شهادة التأهيل من طرف المنظمات الدولية للمعايرة بناءا على تقارير لجنة المراقبة والمراجعة.

لكن المؤسسة قبل ذلك تتلقى 15 يوما بعد عملية المراقبة والمراجعة لتصحيح وتعديل الإختلالات الموجودة وفقا لنظام النوعية .

وبعد منح شهادة التأهيل ينبغي تجديدها كل ثلاثة سنوات .[1]

[1] OBERT Robert, *Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit,* op-cit ,p : 89.

5-5 المنȚمات الدولية المانحة لشهادات التأهيل :

أن معيار 45012 يوضح المقاييس العامة، الخاصة بالمنظمات التي تمنح الشهادات الخاصة بتأهيل المؤسسات للعمل وفقا للمقاييس الدولية [1].

ويمكن أيجاد عدة منظمات تتم ŏذا الجانب :

ا- علی المستوی الأوروبي (محليا) :

1- AFAQ فرنسا

-2- BISI بريطانيا

-3- DQS ألمانيا

ب- علی المستوی الدولي :

-1- ASCERT International فرنسا

-2- B.V.Q.I. Bureau Veritas Quality international

-3- SGS-ICS ، سويسرا

-4- Tuvcert ، ألمانيا.

عموما شهادة التأهيل هي عبارة عن مشروع يوضح الخطوات التي يجب اتباعها، من أجل تحديث وتجديد وتطوير نظام النوعية، بغية خلق حركية تقدمية ŏدف تحسين نوعية الإنتاج والخدمات، وتطبيق المقاييس الدولية[2].

وهذا يتحقق في المؤسسة عن طريق الإدارة ومهمتها توفير الوسائل، كل الوظائف معنية ŏذه العملية، وفي كل وظيفة ينبغي على العمال المساهمة في تحسين النوعية، وهم مسؤولون على ذلك.

من خلال هذه الفقرة يمكن القول ان المعايرة تعتبر من ضمن أولويات الشركات متعددة الجنسيات،وذلك ŏدف أنتاج منتجات وتقديم خدمات وفقا للمقاييس الدولية، حتى يتسنى لها

[1] www.ISO.org/ Pour les normalisateurs

[2] ROUSSE Francis, *Normalisation comptable, Principes et pratiques*, Ministère de la Coopération et du Développement Documentation française, Paris, 1989,p: 69.

الحصول على شهادات التأهيل لمزاولة نشاطاتها الدولية،وبالتالي ينبغي ربط المعايرة بالمعايير المحاسبية الدولية، وذلك للوصول إلى توافق دولي يهتم بكل نشاطات المؤسسة.

6- المعايير المحاسبية الدولية - International Accounting standards

من خلال هذه الفقرة نتناول تطور المعايير المحاسبية في الشركات ،دستور لجنة المعايير المحاسبية الدولية، إجراءات وكيفية إصدار المعايير ونطاق تطبيقها، القوائم المالية و قياسها.

6-1 التطور التاريخي لمعايير المحاسبة بالشركات الدولية :

نظرا للتطور والنمو الهائلين للتجارة الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات العملاقة، بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع والخدمات، بل لا بديل عن ضرورة إعداد معـايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية عند إعداد قوائمها المالية، ونظرا لأهمية المحاسبة الدولية وضرورة تطبيقها في الشركات متعددة الجنسيات، وذلك سواء في معاملاتها أو عرض قوائمهـا المالية، كان من الأهمية عرض وتحليل التطور التاريخي لمعايير المحاسـبة في الشـركات متعـددة الجنسيات [1].

منذ بروز الشركات متعددة الجنسيات وظهور مشاكل محاسبية معقدة على المستوى العالمي، بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة في التفكير في التوحيد المحاسبي العالمي، أو في عملية التوافق أو التنسيق على مستوى المعايير المحاسبية التي تطبقها الشركات متعددة الجنسيات وفي كيفية عرض قوائمهـا المالية .

وعموما ترجع فكرة التوحيد المحاسبي العالمي وضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سـنة 1904 وهو تاريخ انعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين، وهذا بمدينة سانت لويس بأمريكا، والذي تمت مناقشة ومقارنة المبادئ المحاسبية وحتى الممارسات المحاسبية في البلدان الكبرى في العالم [2].

فالقاعدة تعتمد على وجود معاملات مالية للشركات الدولية في بلدان مختلفة، وجود معايير محاسبية دولية يكون متفق عليها ويتم التنسيق بينها حتى يتم تطبيقها على كل الشركات، ومن ثم فإن المعاملات المالية الدولية والمحاسبية الدولية ترتبطان ببعضهما البعض، وعموما فإن فكرة إيجاد توافق في معايير المحاسبية الدولية بالشركات الدولية أنشأت رسميا في سنة 1904م، ومنذ ذلـك التاريخ تم عقد اجتماعات ومؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة وأدائها ومناقشـة المشـكلات وتبادل الخبرات ووجهات النظر، من أجل التقليل من الاختلافات بين معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات وتضييق دائرة الفوارق في معايير المحاسبة .

[1]PRICE WATER, IAS/IFRS 2002-2005, Divergences France, IAS/IFRS, Votre passage aux normes IAS/IFRS, Editions Francis Lefebvre, Paris, à paraître 2003,p :87.

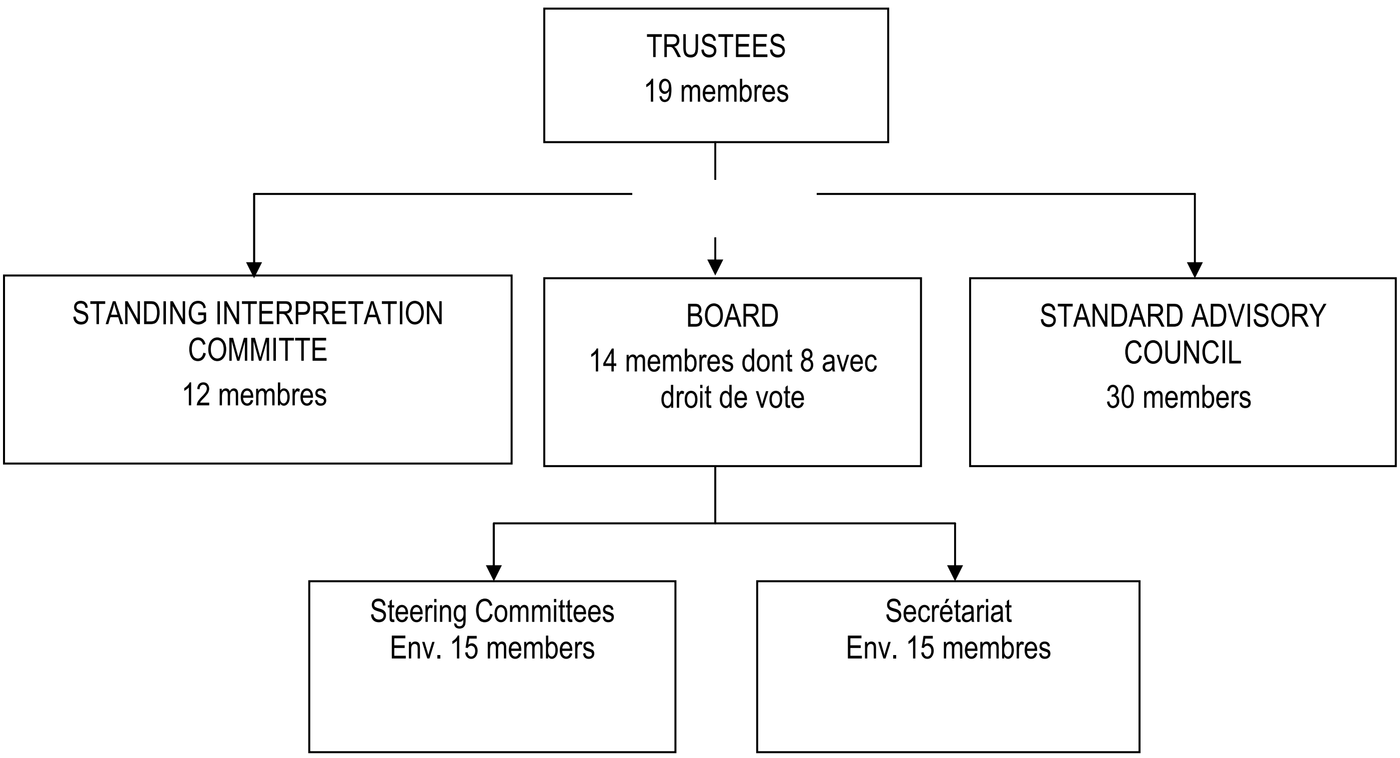
[2]OBERT Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2003,p :91.

وفي سنة 1972 انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني بأستراليا، حيث اتخذت فيه قرارات هامة، وذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية والاختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها البلدان المتعددة، وتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973 وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC[1] .

وبوجه عام اتجهت العديد من البلدان إلى طواعية التوفيق بين المعايير المحاسبة التي تستخدمها الشركات بها وبين معايير المحاسبية الدولية التي أعدتها لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهناك بعض البلدان وضعت معايير محاسبية تتفق إلى حد معين مع تلك المعايير الدولية مثل مصر .

الشكل رقم 1

لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC



Source : Comundi, Les normes de l'IASB, PARIS,2005,p : 13

[1] REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE, La création du comité international des principes comptables, IASC, n° 31,octobre 1973, p : 419 à 422

وقد تم إصدار أول معيار محاسبي للجنة معايير المحاسبية الدولية في جويلية 1975 وتم إلغاؤه سنة 1998 واستبداله بمعيار القوائم المالية .[1]

وعموما يمكن القول أنه لا توجد فترة معينة لإصدار المعايير المحاسبية، وإنما يتم ذلك على حسب الحاجة والمشاكل المحاسبية المطروحة، وعليه يتم إعداد المعايير بعد الدراسات والمناقشات والتعليقات والاقتراحات، ثم المراجعة والاعتماد ثم يتم تحديد بدء سريان المعيار المحاسبي وحسب تطور المحاسبة فإنه يمكن تعديل أو إلغاء أي معيار وذلك حسب الضرورة والعوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية .

وإلى حد الآن فإنه تم إصدار واحد وأربعون (41) معيار محاسبي كما أصدرت أكثر من 33 تفسير لتلك المعايير ، للايث يتم إصدار ملاحظات لكل معيار محاسبي ، كما يتم إصدار إعداد نشرات وكتيبات ومطبوعات تساعد على فهم وتتبع الموضوعات المختلفة .[2]

و فيما يلي الجدول رقم06 يوضح المعايير التي تم إصدارها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

[1]ASCF, The Abbreviated Text IFRSs, IASCF, London, 2003, p: 82
[2]IASC, Normes comptables internationales Mise à jour 2 000, IASC – OEC – CNCC, Paris,2001, p :111.

الجدول رقم 6 **قائمة المعايير المحاسبية الدولية**

رقم المعيار	موضوع المعيار
المعيار المحاسبي رقم 01	عرض القوائم المالية
المعيار المحاسبي رقم 02	المخزونات
المعيار المحاسبي رقم 03	حل محله المعيار رقم 27 والمعيار 28
المعيار المحاسبي رقم 04	محاسبة الإستهلاك
المعيار المحاسبي رقم 05	حل محله المعيار المحاسبي رقم 01
المعيار المحاسبي رقم 06	حل محله المعيار المحاسبي رقم 15
المعيار المحاسبي رقم 07	جدول تدفقات الخزينة
المعيار المحاسبي رقم 08	نتائج التغيرات و الأخطاء السياسية المحاسبية
المعيار المحاسبي رقم 09	حل محله المعيار رقم38
المعيار المحاسبي رقم 10	الأحداث اللاحقة للميزانية
المعيار المحاسبي رقم 11	عقود الإنشاء
المعيار المحاسبي رقم 12	ضرائب الدخل
المعيار المحاسبي رقم 13	حل محله المعيار رقم01
المعيار المحاسبي رقم 14	التقارير عن القطاعات
المعيار المحاسبي رقم 15	المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار
المعيار المحاسبي رقم 16	الممتلكات و المباني و المعدات
المعيار المحاسبي رقم 17	عقود الاستئجار
المعيار المحاسبي رقم 18	الإيراد
المعيار المحاسبي رقم 19	منافع الموظفين
المعيار المحاسبي رقم 20	الإعانات الحكومية
المعيار المحاسبي رقم 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات
المعيار المحاسبي رقم 22	اندماج الأعمال
المعيار المحاسبي رقم 23	تكاليف الاقتراض
المعيار المحاسبي رقم 24	إفصاحات الأطراف ذات العلاقة
المعيار المحاسبي رقم 25	محاسبة الاستثمارات

تابع الجدول رقم 6 ***قائمة المعايير المحاسبية الدولية***

المعيار المحاسبي رقم 26	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد
المعيار المحاسبي رقم 27	البيانات المالية الموحدة
المعيار المحاسبي رقم 28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الحليفة
المعيار المحاسبي رقم 29	التقرير المالي في الاقتصاد التضخم الحاد
المعيار المحاسبي رقم 30	التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة
المعيار المحاسبي رقم 31	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك
المعيار المحاسبي رقم 32	الأدوات المالية- الإفصاح و العرض
المعيار المحاسبي رقم 33	حصة السهم من الأرباح
المعيار المحاسبي رقم 34	التقارير المالية المرحلية
المعيار المحاسبي رقم 35	العمليات المتوقفة
المعيار المحاسبي رقم 36	انخفاض قيمة الأصول
المعيار المحاسبي رقم 37	المخصصات و الالتزامات الطارئة
المعيار المحاسبي رقم 38	الأصول غير الملموسة
المعيار المحاسبي رقم 39	الأدوات المالية،الاعتراف و القياس
المعيار المحاسبي رقم 40	ملكية الاستثمار
المعيار المحاسبي رقم 41	الزراعة

Sources :
IFRS.comwww.focus
www.IASb.org

يتضمن الجدول المعايير الصادرة من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية أهمها المعايير التي بدأ العمل بها كالمعيار المحاسبي الأول الذي يتضمن القوائم المالية، و المعيار المحاسبي رقم7 الخاص بجدول تدفقات الخزينة، و المعيار المحاسبي رقم15 الذي يوضح المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار ،و المعيار رقم21 الذي يتناول آثار التغيرات في أسعار صرف العملات، والمعيار المحاسبي رقم29 الخاص بالتقرير المالي في الاقتصاد التضخم الحاد، بالإضافة الى العديد من المعايير المحاسبية الدولة التي لم تطبق بعد، رغم أن الشركات الدولية الأوروبية بدأت العمل بها منذ

المعايير منذ جانفي 2005،لكن ينبغي الإشارة إلى أن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ليس لها صفة الإلزام،و سوف نتناول بعض من هذه المعايير من خلال هذا الفصل.

2-6 دستور لجنة المعايير المحاسبة الدولية [1] - IASC Constitution

إن أهداف لجنة معايير المحاسبية الدولية هي :

أ- صياغة ونشر ، لأجل الصالح العام معايير محاسبية تراعى عند عرض القوائم المالية ، وتشجيع القبول لها والعمل بها على نطاق العالم.

ب- العمل بشكل عام على تطوير التوافق في نظم ومعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية .

العضوية : يتألف أعضاء لجنة معايير المحاسبية الدولية من جميع الهيئات المهنية المحاسبية التي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

إصدار وثائق مناقشة ومسودات العرض ومعايير محاسبية دولية ، على مجلس المنظمة أن يوزع وثائق النقاش ومسودات العرض على كافة أعضاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية .

3-6 إطار المعايير المحاسبية الدولية :

1-3-6 مقدمة المعايير المحاسبية الدولية :

في إطار توضيح مهام وكيفية عمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية تم إقرار مقدمة في سنة 1982 ليتم نشرها بعد ذلك في مطلع سنة 1983، لتحل محل المقدمة الأولى الصادرة سنة 1975 والمعدلة في مارس 1978، هذه المقدمة توضح أهداف وإجراءات عمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، وهذه المقدمة تتضمن جملة من العناصر تتمثل في معايير المحاسبة ونطاق تطبيقها وأهدافها وكذلك القوائم المالية المنشورة[2] .

ا- المعايير المحاسبية :

من المعروف أنه قبل تشكيل لجنة المعايير الدولية، كان هناك اختلاف بين المعايير من حيث الشكل والمحتوى وهذا في مختلف البلدان، لذلك تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على وضع معايير محاسبية

[1] IASC, Normes comptables internationales, Mise à jour 2 000, IASC – OEC – CNCC, Paris, 2001,p :115.

[2] GELARD Gilbert, La normalisation comptable Internationale de l'IASC, Revue française de comptabilité, n° 258,Juillet-Août 1994, p : 22.

تلقى القبول على النطاق العالمي وبغية الوصول إلى التوفيق بقدر الإمكان بين السياسات في المعايير المحاسبية المختلفة التي تحكم الأنظمة الوطنية في كل بلد وبدرجة كبيرة إصدار القوائم المالية ، وتشمل هذه الأنظمة على معايير محاسبية،كما أنه لا تطغى المعايير المحاسبية الدولية على المعايير المحلية والأنظمة الوطنية.

لكن ينبغي دائما العمل على التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، بحيث نجد أن لجنة المعايير المحاسبية الدولية تركز اهتماماتها على الأمور الجوهرية في تنفيذ وتكييف المعايير الموجودة حاليا وعند صياغة معايير محاسبية دولية لموضوعات ومشكلات جديدة، وعليه تحاول تجنب وضع معايير محاسبية دولية معقدة يصعب تطبيقها بشكل فعال على نطاق عالمي، كما أنه ينبغي مراجعة هذه المعايير باستمرار لكي تأخذ في الاعتبار الوضع الحالي والحاجة للتحديث، وهذا ليس بالأمر المعقد خصوصا في إطار عولمة الاقتصاد على اعتبار أن العولمة تقتضي إلى حد ما ذوبان القوانين والتشريعات المحلية، وذلك بهدف الاندماج الاقتصادي بين الدول وبالتالي اقتصاديات بلدان العالم [1].

ب- مجال تطبيق المعايير :

إن نطاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية نجده في نصوص تتطلب المعايير ذاتها، بحيث عندما نتكلم على المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية الدولية، فإننا نقصد بذلك معالجة الموضوعات والمشكلات المحاسبية على المستوى الدولي والتي تهم الشركات الدولية والشركات متعددة الجنسيات[2] .

ج- عملية إصدار المعايير :

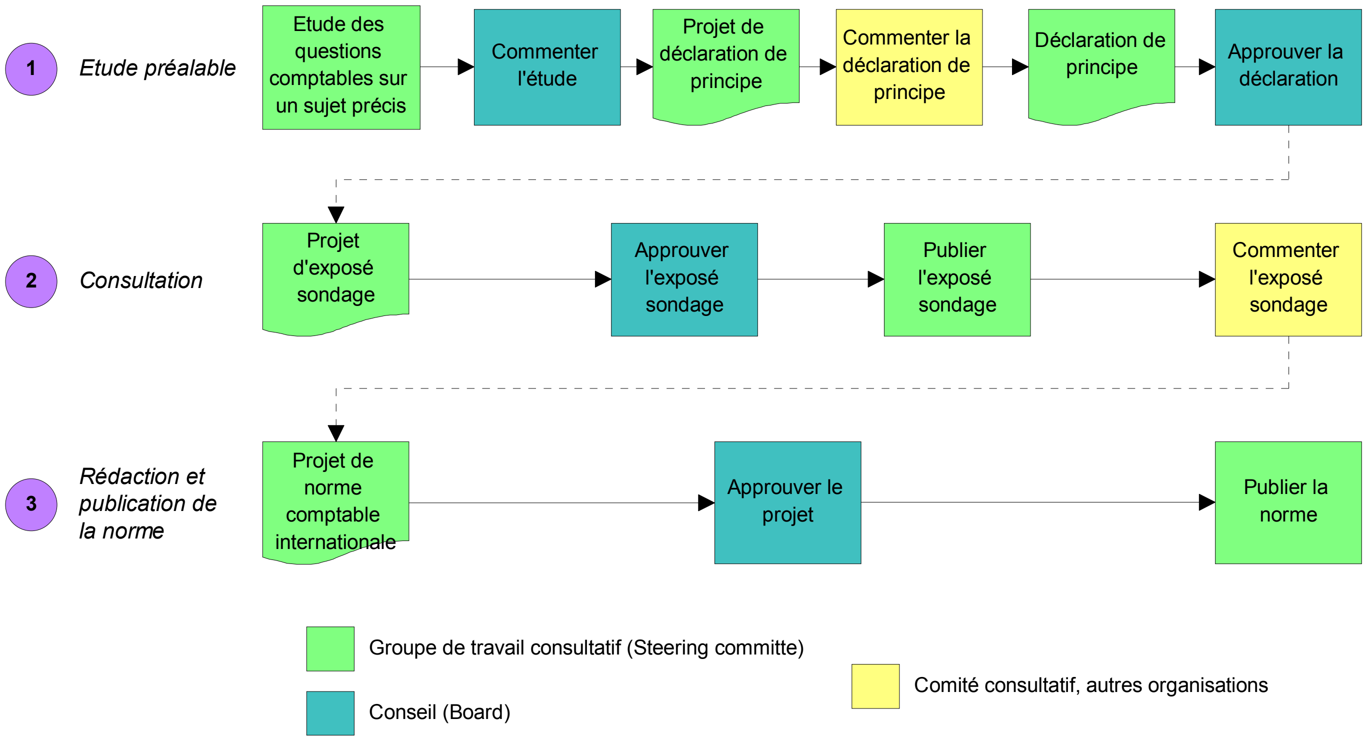
حسب إجراءات العمل المتفق عليها فإنه توجد مجموعة استشارية داخل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ولا يتم أي عمل حتى يتم الأخذ بوجهة نظرها في كل مرحلة من مراحل صنع القرار. وبناء على ذلك يتم إعداد مسودة عرض لموضوع أو مشكلة معينة، وإذا تم إقرارها من طرف ثلثي أعضاء المجلس ،يتم إرسالها إلى الهيئات المحاسبية والحكومات وأسواق الأوراق المالية وغير ذلك من الهيئات والمنظمات المهتمة للتعليق على كل عرض أو مسودة.

[1]GELARD Gilbert, Op-Cit, p: 25.

[2]GELARD Gilbert, Les fondements de la normalisation comptable, Un an d'évolution, Revue française de comptabilité, n° 287,Mars 1997, p : 62.

يقوم المجلس بفحص الاقتراحات والتعليقات التي ترد حول مسودة العرض يتم تعديلها حسب الضرورة، وإذا ما وافق ما لا يقل عن ثلاثة أرباع من أعضاء المجلس على مسودة العرض المعدلة يجري إصدارها كمعيار محاسبي دولي، ليصبح ساري المفعول ويصدر باللغة الإنجليزية ليتم ترجمة المسودات والمعايير المحاسبية بلغات عالمية أخرى.

الشكل رقم 2 عملية إصدار المعايير



Source: Comundi, Les normes de l'IASB, Op-Cit, p : 14

لكن الإشكال هو أن لجنة معايير المحاسبة الدولية لا تملك بصفة مفردة صفة الإلزام،وهذا ما يقلل ويعيق عمل اللجنة إلا إذا ما تلق دعما من طرف منظمات وحكومات الدول في فرض وجعل المعايير المحاسبية الدولية لها قوة الإلزام، خصوصا الشركات متعددة الجنسيات، فعندما يصبح لها قوة إلزامية، سوف تتحسن نوعية البيانات المالية وتصبح قابليتها للمقارنة أكبر، وتزداد مصداقية القوائم المالية، وبالتالي ستتعزز فائدتها في كافة أنحاء العالم.[1]

[1]IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, August 1997, London, p: 43.

تتمتع لجنة معايير المحاسبة الدولية باستقلالية تامة وكاملة في وضع وإصدارات معايير محاسبية دولية، ويتم ذلك بالتنسيق مع الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC وهـذا حسـب الالتزامـات المتبادلة، وذلك من حيث، دعم عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية عن خلال نشر كـل معيـار محاسبي دولي في البلدان المختلفة[1] .

كما ينبغي العمل وبذل مجهودات وذلك من خلال التأكد من أن القوائم الماليـة المنشـورة تستجيب للمعايير المحاسبية الدولية من جميع النواحي المادية مع الإفصاح عن واقعية الاستجابة.

العمل على إقناع الحكومات والهيئات المختصة بوضع المعايير بضرورة استجابة القوائم المالية المنشورة لمعايرة المحاسبة الدولية في كافة النواحي المالية[2]، إقناع السلطات التي تضبط الأسـواق المالية ومجتمع الصناعة والأعمال بضرورة استجابة القوائم المالية المنشورة لمعايير المحاسبية الدولية، والتأكد من اقتناع دققي الحسابات من أن القوائم المالية تستجيب لمعايير المحاسبة الدولية في كافة النواحي المادية، وتوسع هذا العمل من اجل تشجيع القبول والتقييد بمعايير المحاسبة الدولية علـى نطاق عالمي واسع.

د- أهمية القوائم المالية :

يقصد بالقوائم المالية الميزانيات وبيانات الدخل أو حسابات الأرباح والخسـائر، وبيانـات التغيرات في المركز المالي، والإيضاحات والإقرارات الأخرى والمواد التوضيحية التي حددت على أنها جزء من القوائم المالية، وتعد القوائم المالية وتنشر عادة مرة في السنة وتكون موضع تقريـر مدقق الحسابات، أن معايير المحاسبة الدولية تطبق على تلك القوائم المالية لأي شركة تجاريـة أو صناعية أو شركات الأعمال.

لكن بالقابل يمكن لإدارة أي شركة أن تضع نوعين من القوائم المالية، واحدة لاسـتخدامها الذاتي تتلاءم مع حاجاتها الداخلية، والثانية تخضع لمعايير المحاسبية الدولية على اعتبار أنها موجهة لحاجات الآخرين مثل المساهمين و الدائنين[3] .

[1]GELARD Gilbert, Les fondements de la normalisation comptable, Un an d'évolution, Revue française de comptabilité, n° 287,Mars 1997, p :65

[2]IASC, International accounting standard, Op-Cit, p: 48.

[3]IASC, OECCA - CNCC, *Normes comptables internationales 1993,* Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1993,p ;76.

وعموما فإن إعداد القوائم المالية والإفصاح الملائم هما مـن اختصـاص ومسـؤولية إدارة الشركة، أما مسؤولية مدقق الحسابات فهي إعطاء رأي وإعداد تقرير حول القوائم المالية ومدى تطابقها مع المعايير المحاسبة الدولية .

2-3-6 إعداد و عرض القوائم المالية :

عموما يتم إعداد القوائم المالية ويتم تقديمها للمستخدمين الخارجين من طرف العديد مـن الشركات، بيد أنه توجد اختلافات وفر وقات بين هذه القـوائم وذلـك نتيجـة للقـوانين والتشريعات والظروف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة من بلد إلى آخر، هذه الاختلافات أدت إلى اختلاف في مفاهيم القوائم المالية وعناصرها فعلى سبيل المثال نجد، الأصول ، الالتزامـات ، حقوق الملكية، الدخل و الأعباء، ونتج عن ذلك استخدام معايير مختلفة في الاعتـراف بعناصـر القوائم المالية في تفضيل أسس مختلفة للقياس [1].

إن لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC تهدف وملتزمة في نفس الوقت بالعمل على تضـييق هذه الفروقات والاختلافات، وذلك من خلال زيادة توافق القوانين والتشريعات ،وبالتالي التوافق بين معايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، وذلـك بهـدف تـوفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الاقتصادية التي لا تخرج على نطاق العناصر التالية :

أ- تحديد متى يتم الشراء أو الاحتفاظ أو بيع استثمار في حقوق الملكية .

ب- تقييم سلوكات الإدارة وتحديد المسؤوليات .

ت- تقييم قدرة المشروع على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيه.

ث- تقييم الضمانات المتوفرة للأموال التي أقرضت للمؤسسة.

ج- تحديد السياسات الضريبية .

ح- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيع الأرباح .

خ- تحضير واستخدام إحصاءات الدخل الوطني.

د- تنظيم نشاطات المؤسسة .

[1] IASC, International *accounting standard, Presentation of Financial Statements*, Op-Cit, p: 52

يتم إعداد القوائم المالية عادة على ضوء نموذج محاسبي مبني على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد وعلى مفهوم الحفاظ على رأس المال الاسمي ، وعليه ينبغي تطوير هذا الإطار ليكون ملائما لمدى النماذج المحاسبية الموجودة.

I – الغرض من نشر القوائم المالية:

إن إعداد القوائم المالية يتم وفقا مفاهيم عدة بهدف توفير معلومات للغير ،والغرض من هذا الإطار قد لا يخرج عن نطاق النقاط التالية [1]:

- المساهمة في توفير معلومات متطابقة لمعايير المحاسبة الدولية بهدف تطويرها مستقبلا، وتحقيق التوافق بين الأنظمة.

- وضع أسس للتقليل من عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية؛

- مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية؛

- تزويد المهتمين بعمل لجنة المعايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقها في صياغة معايير المحاسبة الدولية [2].

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ص456.

[2] IASC – OECCA - CNCC,*Normes comptables internationales,1993,*Editions Comptables Malesherbes , Paris , 1993,p :91.

ب – إطار عرض القوائم المالية:

يتناول هذا الإطار أهداف القوائم المالية وكذا الخصائص النوعية التي تحدد صلاحية المعلومات في القوائم المالية، مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه، يعتني هذا الإطار بالقوائم المالية الموحدة المالية التي يحتاجها المستخدمون ، كما تمثل القوائم المالية جزء من عملية التقرير المالي وتشمل المجموعة الكاملة من هذه القوائم المالية عادة في الميزانية،وحسابات النتائج وقائمة التغيرات في المركز المالي، الإيضاحات الإفصاحات الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكملا للقوائم المالية كما تشمل على جداول ملاحق، معلومات مبنية على أو مشتقة من تلك البيانات[1] .

يطبق هذا الإطار على القوائم المالية لكافة المشاريع التجارية والصناعية وشركات الأعمال المصدرة للتقارير أي الشركات التي يوجد لها مستخدمون يعتمدون على بيانات كمصدر رئيسي للمعلومات المالية حولها [2].

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين ،الموظفين، المقرضين، الموردين، والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات و وكالاتها والجمهور.

وتشتمل هذه الاحتياجات جملة من المعلومات يمكن أن تستخدم في اتخاذ التقارير [3].

3-3-6 أهداف القوائم المالية الموحدة:

أن الأهداف الأساسية للقوائم المالية هي توفير المعلومات حول المركز المالي وتغيراته،

كما تهدف القوائم المالية إلى تلبية الاحتياجات المشتركة لغالبية المستخدمين، ولكن هذه المعلومات تخص الجانب المالي فقط لتساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية[4]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ص456.

[2]IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, August 1997, London, p: 21.

[3]CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., International Accounting, Prentice Hall International, Englewood Cliff New Jersey, 1992,p: 189.

[4]IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, Op-Cit, p: 35.

ا- الأداء والتغيرات في الميزانية :

إن القرارات الاقتصادية التي يستخدمها مستخدمو القوائم المالية تتطلب تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقد و ما يعادله ، هذه القدرة تحدد في النهاية طاقة المؤسسة على الدفع للموظفين والموردين ، وعلى مواجهة مدفوعات الفوائد وسداد القروض والتوزيعات.

يتأثر المركز المالي للمؤسسة بالموارد الاقتصادية التي يسيطر عليها وهيكلها المالي وسيولتها وقدرتها على السداد والتكيف مع التغيرات في البيئة التي تعمل فيها .

إن المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي للمؤسسة مفيدة وذلك لتقييم النشاطات الاستثمارية التمويلية والتشغيلية أثناء فترة التقرير، وهذه المعلومات مفيدة في تزويد المستخدمين بأسس لتقييم قدرة المؤسسة على توليد النقد وما يعادله ،وحاجة المؤسسة لاستخدام هذه التدفقات النقدية.

إن توفير المعلومات حول المركز المالي وكذلك حسابات النتائج بشكل رئيسي، حول الأداء ويتم توفير المعلومات حول التغيرات في المركز المالي و في القوائم المالية بواسطة قائمة مالية منفصلة ، إن الأجزاء المكونة للقوائم المالية متداخلة لأنها تعكس جوانب مختلفة لنفس العمليات المالية ،لكن كل قائمة من القوائم المالية لها وظيفتها أو دورها المحدد.

ب- الجداول الملحقة.

تضم القوائم بعض الإيضاحات، وجداول إضافية، ومعلومات أخرى، فيمكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين حول بنود في الميزانية، وبيان حسابات النتائج، كما يمكن أن تتضمن الإيضاحات معلومات حول المخاطر وعدم التأكد الذي يؤثر على المشروع، أو التغيرات في الأسعار التي تؤثر في المؤسسة .

4-3-6 **فروض و خصائص المعلومات المحاسبية :**

نتناول من خلال هذا العنصر الفرضيات التي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية ،وكذلك الخصائص النوعية والقيود الأساسية التي ينبغي أن تتضمنها المعلومات المالية.

أ- الفروق الأساسية :

أ – 1 أساس الاستحقاق :

يهدف أن تتحقق أهداف القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي، وعلى هذا الأساس، فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث حسب تاريخ حدوثها، وليس عندما يتم الدفع أو التحصيل، وبالتالي يتم تسجيلها حسب التكلفة التاريخية، ومنه يتم تبليغ المستخدمين عن العمليات المالية السابقة، وكذلك الالتزامات النقدية المستقبلية، وعلى الموارد التي تمثل التحصيلات المستقبلية، وبالتالي يتم توفير المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية [1].

أ- 2 الاستمرارية :

إن إعداد القوائم المالية عادة ما يتم بافتراض أن المؤسسة مستمر وسيبقى يعمل في المستقبل وإلا ينبغي أن يتم إعداد القوائم المالية بشكل مختلف إذا كانت هناك نية في تصفية المشروع أو التقليص من حجم النشاط بشكل عام .

ب- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

المقصود بالخصائص النوعية تلك الصفات التي تجعل من المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، بحيث تكون هذه المعلومات قابلة للفهم والمقارنة تتميز بالملاءمة والموثوقية[2].

ب- 1 القابلية للفهم:

يفترض أن يكون لدى المستخدمين للقوائم المالية مستوى معقولا من المعرفة في ميدان الأعمال النشاطات الاقتصادية والمحاسبية، لكن بالمقابل ينبغي أن تكون القوائم المالية غير معقدة، وأن تكون قابلة للفهم على اعتبار أنها تساهم بشكل كبير في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

[1] OBERT Robert, Droit comptable, comptabilité financière, audit, analyse et évolution, Thèse sur travaux de doctorat en sciences de gestion, Conservatoire national des arts et métiers, Paris, septembre 2000, p : 87

[2] أنظر أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ص466. و كذلك :
PASQUALINI François, Le principe de l'image fidèle en droit comptable, LITEC, Paris, 1992,p :47

ب- 2 الملاءمة :

غالبا ما تستخدم المعلومات حول الميزانية، والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي وبعض العناصر الأخرى كالأرباح الخاصة بالأسهم، ومدفوعات الأجور، وتحركات أسعار الأوراق المالية ، وقدرة المشروع على الوفاء بالالتزامات ، وعلى هذا الأساس ينبغي أن تكون المعلومات ملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية ،وذلك حتى تكون المعلومات مفيدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية[1] .

ب- 3 الأهمية النسبية.

تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة اعتمادا على القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر ضمن الظروف الخاصة التي تؤدي للحذف أو التحريف، وعليه فإن مفهوم الأهمية النسبية هو خاصية أساسية ينبغي للمعلومات أن تتصف بها كي تكون مفيدة [2].

ب- 4 الموثوقية :

قد تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها، وتمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللا، فلكي تكون المعلومات مفيدة ، ينبغي أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية، إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول[3].

ب- 5 التمثيل الصادق :

إن معظم المعلومات المالية عرضة لبعض المخاطر، كونها أقل من التمثيل الصادق الذي من المفروض أنها تصوره وهذا ليس بسبب التحيز، ولكن يعود إلى الصعوبات الكامنة في التعرف

[1] PASQUALINI François, Op-Cit ,p :49

[2] BERNHEIM Yves, L'essentiel des US GAAP,Référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation internationale ,Mazars et Guerard ,Editions Maxima ,1ère édition 1997 ,2ème édition, Paris 1999,p :114.

[3] PASQUALINI François, Op-Cit, p :52

على العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي ينبغي قياسها ،أو في تصميم واستخدام وسائل القياس والعرض لإيصال الرسائل التي تنسجم مع تلك المعلومات المالية والأحداث[1].

ب-6 الجوهر فوق الشكل :

حتى تكون المعلومات لها تمثيل صادق للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها،فمن الضروري أن تكون قد قدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية ،وليس لشكلها القانوني فحسب، ان جوهر العمليات المالية والأحداث الاقتصادية ليس دائما متطابقا مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني[2].

ب-7 الحياد :

ينبغي أن تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية محايدة، أي أنها خالية من التحيز.

ب-8 الحذر :

ينبغي أن يكافح معدي القوائم المالية حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث الاقتصادية وغيرها من الظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الاقتصادي المحتمل للمصنع والمعدات، والمقصود بالحيطة والحذر تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة ، تحت ظروف التأكد حتى لا ينتج عنها تضخم الأصول والدخل أو التقليل في الالتزامات والتكاليف[3].

ب-9 الاكتمال :

ينبغي أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية كاملة، وذلك ضمن حدود الأهمية النسبية، والتكلفة للايث أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة ،وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها .

[1]Idem, p : 53

[2]BERNHEIM Yves, Op-Cit, p: 116.

[3]Idem, p: 117.

ب-10 القابلية للمقارنة :

من المعروف أنه عادة ما تقوم الشركات بإجراء مقارنة بين القوائم المالية لعدة سنوات، وذلك لمعرفة مستوى الأداء أو من أجل التقييم النسبي لمراكزها المالية، وحتى تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة، ينبغي أن تكون الطرائق المحاسبية المعتمدة نفسها، أو أن تتم عملية القياس والعرض بالنسبة للأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الاقتصادية على أساس ثابت، ضمن المؤسسة وعلى مرور الزمن لتلك المشاريع، وبطريقة متماثلة في المؤسسات أن الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية، بما فيها الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة [1].

ينبغي الإشارة إلى أن مفهوم القابلية للمقارنة لا يكون عائقا أمام التنسيق المحاسبي الدولي ، كما يجب أن لا يصبح عائقا لإدخال معايير محاسبية متطورة، وخاصة في مجال السياسات المحاسبية المعتمدة ، لأنه ليس من المعقول أن تبقى الشركات على نفس السياسات والطرائق المحاسبية إن وجدت سياسات بديلة أكثر ملاءمة.

ج - القيود على المعلومات:

ج- 1 التوقيت المناسب : إذا لم تقدم المعلومات في الوقت الضروري تصبح غير ملائمة، ولهذا فإنه عند إعداد القوائم المالية ينبغي مراعاة عنصر الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت اللازم وتوفير المعلومات الموثوقة في الوقت المناسب[2].

ج –2 الموازنة بين التكلفة والمنفعة :

ينبغي مراعاة أهمية مقابلة الإيرادات بالتكاليف، بما فيها تكلفة إعداد القوائم المالية والعوائد المنتظرة منها.

ج –3 الموازنة بين الخصائص النوعية :

كما ينبغي العمل على الموازنة بين الخصائص النوعية السابقة الذكر حتى تكون القوائم المالية مفيدة.

[1] PASQUALINI François, Op-Cit, p : 55

[2] BERNHEIM Yves, Op-Cit, p: 119.

.

ج – 4 الصورة العادلة والتمثيل الصادق :

وإذا ما تم الأخذ بعين الاعتبار كل هذه الخصائص عند إعداد القوائم المالية، تكـون هـذه التقارير تتميز بصورة صحيحة وعادلة وأكثر واقعية[1] .

4-6 عناصر القوائم المالية :

إن العمليات المالية والأحداث الاقتصادية تفرز نتيجة للمعالجة المحاسبية جملة من البيانات يتم تبويبها وتصنيفها حسب معايير مختلفة محددة اقتصاديا، تعرف هذه التصنيفات بالقوائم المالية[2].

فما هي العناصر الأساسية المكونة للقوائم المالية ؟

6-4-1 الميزانية :

إن العناصر التي يمكن أن يتحدد من خلالها الميزانية هي الأصول أو الموجودات من جهة ومن جهة ثانية الالتزامات أو ما يسمى بالخصوم بالإضافة إلى حق الملكية .

أ - **الموجودات** : تشمل جميع ممتلكات المؤسسات النقدية و العينية .

ب - **الالتزامات** : هي مديونية حالية على المؤسسة ناشئة عن أحداث سابقة.

ج - **حق الملكية** : هي حصة الأملاك المتبقية في أصول المؤسسة بعد طرح كافة الالتزامات أو ما يصطلح عليه صافي المركز المالي .

أ- الموجودات :

تستعمل عادة المؤسسة أصولها لإنتاج سلع أو تقديم خدمات، ومن خلال ذلك يمكن تلبيـة رغبات أو حاجيات الزبائن مقابل عملية التحصيل التي تمثل التدفقات النقدية أو ما يعادلها.

كما يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصول أن تتدفق إلى المؤسسة بعـدة طرائق، بحيث يمكن للأصل أن يستبدل أو يستخدم منفردا أو مجتمعا مع أصول أخرى لإنتـاج سلع أو خدمات، كما يمكن للأصل أن يستخدم لسداد التزام معين أو أن يوزع علـى مـالكي المؤسسة .

---

[1] ZEFF Stephan, Forging Accounting Principles in Five Countries, A history and an analysis of trends, Universities, Ed-in burgh, 1971, p: 91.

[2] IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, Op-Cit, p: 45.

لكن ينبغي الإشارة إلى أن الوجود المادي ليس جوهريا لوجود الأصل، وعليه فإن براءات الاختراع وحقوق النشر أو الملكية الصناعية والتجارية تعتبر من الأصول ،إذا كانت من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المؤسسة يسيطر عليها [1].

ب - الالتزامات :

إن الخاصية الأساسية للالتزام هو أنه يمثل دينا على عاتق الشركة والدين يمثل واجب أو مسؤولية للعمل والوفاء بطريقة محددة، ويمكن للالتزامات أن توضع قانونيا موضوعا التنفيذ كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي .

كما يمكن أن نفرق بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي فاتخاذ قرار من قبل مجلس إدارة الشركة بالحصول على أصول في المستقبل ،لا يؤدي لحد ذاته إلى التزام حالي ، بل ينشأ الالتزام عند ما يتم تسليم الأصل أو التعاقد غير القابل للنقض .

كما يمكن الوفاء بالالتزامات عن طريق الدفع نقدا، تحويل أصول أخرى، تقديم خدمات، استبدال ذلك الالتزام بالتزام آخر أو تحويل الالتزام إلى حق ملكية، كما يكمن أن يزول الالتزام عن طريق تنازل الدائن أو فقدان حقوقه[2].

ج - حق الملكية :

هي الحصة المتبقية من الأصول بعد طرح كافة الإلتزمات ، إن مبلغ حق الملكية الذي يظهر في الميزانية يعتمد على قياس الأصول والإلتزامات، وفي العادة لا تتفق إلا بالمصادفة القيمة الإجمالية لحق الملكية مع القيمة السوقية لأسهم الشركة، أو مع المبلغ الذي يمكن أن يجمع نتيجة التخلص من صافي الأصول بالتدريج عن تصفية أو حل الشركة .

إن النشاطات الاقتصادية غالبا ما يتعهد بتنفيذها من قبل مؤسسات مثل المؤسسة الفردية وشركات التضامن وصناديق الأموال وأشكال مختلفة من الشركات ومشروعات الأعمال الحكومية، إن الإطار القانوني والتنظيمي لمثل هذه المشاريع هو في الغالب يختلف عن الذي ينطبق على شركات المساهمة [3].

[1] IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, Op-Cit, p: 49.

[2] Idem, p: 55.

[3] IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, London, August 1997.p: 56.

6-4-2 حسابات النتائج :

يمكن قياس الأداء من خلال الربح المحقق، والعناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الايرادات و الاعباء ، وهذا المفهوم يتعمد على رأس المال والحفاظ عليه وذلك لإعداد القوائم المالية .

أ - الايرادات :

يمكن أن نقول أن الدخل هو مجموعة المنافع الاقتصادية أثناء فترة محاسبية معينة، وذلك في شكل تدفقات نقدية داخل أو زيادة في الأصول، أو نقصان في الالتزامات [1].

ب - الأعباء :

يمكن أن نعبر عنها بأنها ذلك النقصان في المنافع الاقتصادية خلال فترة محاسبية محددة، في شكل تدفقات نقدية خارجة أو نقصان في الأصول أو زيادة في الالتزامات [2].

6-4-3 قياس عناصر القوائم المالية :

عموما يمكن أن نقول أن القياس هو إعطاء قيمة نقدية لعناصر القوائم المالية، وتشمل هذه العملية جملة من الأسس المعتمدة في ذلك منها تكلفة الاقتناء أو التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية أو الجارية والقيمة القابلة للتحقق[3] .

أ- التكلفة التاريخية :

تمثل المبالغ المدفوعة لإقتناء الأصل في تاريخ الحصول عليه او تمثل تكلفة الشراء . أن التكلفة التاريخية هي القيمة الأكثر استعمالا وشيوعا عند المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية وبالتالي عند إعداد القوائم المالية .

[1]Idem, p: 62.

[2]IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, Op-Cit, p: 59.

[3]IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, Op-Cit, p: 64.

ب- التكلفة الجارية :

وتتمثل في القيمة النقدية أو ما يعادلها التي يمكن دفعها في الأصول في الوقت الحاضر .

ج- القيمة الحالية :

وتشمل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والتي من المتوقع أن يولدها الأصول ضمن السياق العادي للنشاط .

من خلال هذه الفقرة تناولنا التطور التاريخي للمعايير المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات ، و المعايير المحاسبية الدولية ونطاق تطبيقها، و أهم القوائم المالية (الميزانية و حسابات النتائج) و قياسها.و فروق و خصائص المعلومات المحاسبية التي ينبغي ان تتوفر في القوائم المالية وثم نتطرق في هذه الفقرة الى جدول تدفقات الخزينة. و سنحاول عرض نماذج لهذه القوائم في الفصل الخامس الذي يتناول الدرسة الميدانية لهذا البحث.

خلاصة الفصل :

يمكن القول أن الشركات متعددة الجنسيات هي الشركة التي لديها أنشطة دولية بشكل مباشر في العديد من البلدان وهنا ينبغي أن نميز بين الفروع والشركات التابعة وبين الشركة الأم.

يمكن ملاحظة واستنتاج أن للشركات متعددة الجنسيات أثار إيجابية وأخرى سلبية على البلدان المضيفة .

لا يمكن للشركات متعددة الجنسيات أن تساير التطور وتضمن سوقا لها إلا بتنظيم عملية المعايرة، وذلك من حيث المنتوجات ومستوى الخدمات المقدمة ، و وسائل وتقنيات الإنتاج المستعملة، و إعداد برامج وهيكلة واضحة لمتابعة ما يحدث على المستوى الدولي، من حيث المعايرة و المعايير ، وعلى مستوى المعايير المحاسبية الدولية ينبغي على الشركات أن يكون لديها تمثيل في لجنة المعايير المحاسبية الدولية وذلك حتى تطرح المشاكل الموجودة في مجال المحاسبة الدولية.

واقتراح الحلول في شكل معايير محاسبية، وذلك بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة تفيد من حيث محتواها الأطراف المعنية ، لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية .

إن قياس عناصر القوائم المالية ينبغي ضبطها من حيث أولويات اعتماد طريقة تمكن القوائم المالية من أن تكون تتميز بالمصداقية والموضوعية والشمولية .

إن الشركات متعددة الجنسيات لا يمكنها أن تتجاوز حدود المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي إلا عن طريق توحيد الجهود بحيث يتم حصر هذه المشاكل ، وإيجاد الحلول اللازمة لها في إطار المعايير المحاسبية الدولية .

الفصل الرابع

محاسبة المعاملات الأجنبية في الشركات متعددة الجنسيات

مقدمة الفصل :

من خلال الممارسة المحاسبية يمكن حصر المشاكل المحاسبية على المستوى الـدولي بالنسـبة للشركات متعددة الجنسيات، وذلك من خلال أسعار الصرف والعوامل التي تؤثر فيها ، كذلك مشكلة العقود الآجلة لتغطية المعاملات بالعملة الأجنبية .

بالإضافة إلى عملية ترجمة القوائم المالية وأهميتها ،وكذا مشكلة تغيرات الأسـعار وأسـباب حدة مشكلة التغير في القوة الشرائية لوحـدة النقـد في الشـركات متعـددة الجنسـيات ، والانعكاسات المالية للتضخم على القياس والتقرير المحاسبيين .

أضف إلى كل هذا مشكلة الضرائب على المستوى الدولي .

سنحاول من خلال هذا الفصل مناقشة أهم هذه القضايا.

1- العمليات بالعملة الأجنبية

نتناول من خلال هذه الفقرة أسعار الصرف و العوامل المؤثرة فيها، أسواق الصرف الأجنبي، و محاسبة عقود التغطية.

1-1- طبيعة أسعار الصرف والعوامل التي تؤثر فيها :

ترتبط الشركات متعددة الجنسيات بطبيعتها بنشاطات دولية، ويترتب على ذلك إعداد قوائم وتقارير مالية على تلك الأعمال، والاستثمار الدولية، هذه الأعمال والنشاطات يتم التعامل فيها بعملات مختلفة لتنفيذ استثماراتها ولوائحها الخاصة بالنقد الأجنبي .

وعموما فإن النشاطات والأعمال الدولية للشركات متعددة الجنسيات، يتم تسجيلها عن طريق الفروع المختلفة الموجودة في مختلف البلدان، وتتم معالجتها محاسبيا بعملة البلد الذي تقع وتعمل فيه[1]، وهنا يتم إعداد التقارير المالية لمختلف الفروع،لكن الإشكال هو كيف يتم تحديد إجمالي القيم الخاصة بالشركة الأم في تاريخ محدد[2].

هنا ينبغي أن يتم إعداد تقارير مالية موحدة، وذلك عن طريق تحويل مختلف العملات إلى عملة رئيسية واحدة وهي في الغالب العملة التي توجد بالشركة الأم ، ولتوضيح ذلك نأخذ شركة بريتيش بترو ليوم BP و لنفرض أن لها العديد من الفروع في الولايات المتحدة الأمريكية، كندا ، الجزائر، مصر ،...الخ ،هذا يتطلب قبل إعداد القوائم المالية الموحدة أن يتم تحويل أرصدة الحسابات الظاهرة بالعملات المحلية، الدولار في الولايات المتحدة الأمريكية، الدولار في كندا، الدينار في الجزائر ، والجنيه في مصر، إلى عملة دولة بريطانيا الجنيه الإسترليني، حيث توجد الشركة الأم بريتش بترو ليوم BP[3].

يتم تحويل مختلف العملات المحلية إلى العملة البريطانية، وذلك باستعمال سعر صرف خاص بالعملة، أو معدل للتبادل يمثل المقدار من أحد العملات المطلوبة للحصول على وحدة واحدة من عملة أخرى. ويمكن القول بأن سعر الصرف هو عبارة عن سعر مبادلة، للعملات بعملة أخرى، وغالبا ما نجد أن هناك سعرا للبيع واخرا للشراء، والفرق بين سعر البيع وسعر الشراء لعملة ما هو تلك العمولة التي يتقضاها البنك مقابل تحويل تلك العملة إلى عملة أخرى ،لكن الإشكال هو

[1] LEFEBVRE Francis, Banques, Normes et réglementation comptables, Paris,1993 ,p : 163.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص.65.

[3] يوجد في بعض البلدان اعتماد الدولار كعملة رئيسية وبالتالي كل التقارير والقوائم المالية تعتمد بالدولار لهذه الشركات متعددة الجنسيات.

في أسعار الصرف في حد ذاتها، على اعتبار أنها غير ثابتة، و عليه فكلما زادت تقلبات أسعار الصرف ، كان لها أثر مباشر على قيمة التحويل في التقارير المالية الموحدة.

وتوجد عوامل عديدة تؤثر في تقلبات أسعار الصرف ،ومن بين أهم العوامل تأثيرا نجد معدلات الفائدة، ومعدل التضخم ،وميزان المدفوعات، بالإضافة إلى تأثيرات بيئية، كالنظام الاقتصادي عموما ، و للنظام السياسي أيضا دورا في تغيرات سعر الصرف و معدلات التبادل [1]

ففي البلدان التي تحقق فائضا (Surplus)في ميزان مدفوعاتها تكون مجمل صادراتها أكبر من مجمل وارداتها ، هذا الفائض يزيد من قيمة عملتها ، والعكس عندما تحقق بلد ما عجزا (Déficit) يكون معرضا لهبوط عملته.

و في البلدان التي بها معدل تضخم مرتفع سوف تنخفض قيمة عملتها، عند مقارنتها بعملة بلد فيه معدل تضخم منخفض، لأن وجود معدل تضخم مرتفع، يعني الارتفاع العام للأسعار وبعبارة أدق انخفاض في القدرة الشرائية لما فيها عملة البلد المعني.

كما أن معدلات الفائدة لها دور هام في معدل التبادل، اذ في البلدان التي توجد بها معدلات فائدة مرتفعة يمكنها جلب المزيد من رأس المال أكثر من بلد يوجد فيه معدلات فائدة منخفضة[2]، حيث يقوم المستثمرون بشراء عملة البلد الذي يوجد به معدلات فائدة مرتفعة يستخدمونها في شراء الأوراق المالية الخاصة بالقروض ذات معدلات فائدة مرتفعة[3] .

1- 2 التمييز بين مكاسب وخسائر تغيرات أسعار الصرف:

إن التقلبات التي حدثت في أسواق الصرف منذ سبعينات القرن الماضي انعكست على طبيعة المشكلات المحاسبية، وبالتالي كان لها تأثير على المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات في المعاملات الدولية التي تخص عمليتي الاستيراد والتصدير في المعاملات الدولية الآجلة، حيث يتم إبرام الصفقات والعقود في تاريخ لاحق.

وهنا تظهر مشكلة فرق العملة، الناتجة عن اختلاف أسعار الصرف للعملات الأجنبية بين تاريخ العقد، وتاريخ السداد أو التحصيل، هذا المشاكل المحاسبية تظهر من خلال:

- التسجيل المحاسبي الأول للعمليات وقت تاريخ حدوثها

[1]LEFEBVRE Francis, *Op-Cit*,p : 168.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص75

[3]LEFEBVRE Francis, Op-cit, p : 175.

- تسجيل المكاسب أو الخسائر الناتجة من التغيرات في أسعار الصرف، سواء عند إعداد القوائم المالية، أو عند السداد أو التحصيل النقدي.

- تسجيل التسويات الخاصة بالحسابات المدينين والدائنين بالعملة الأجنبية في تواريخ استحقاقها، تقوم الشركات متعددة الجنسيات بنشاطاتها الدولية من خلال المعاملات التي تستخدم العملات المختلفة في قياسها محاسبيا، وتتأثر قيمتها بالتغييرات التي تحدث في أسعار الصرف بالنسبة للعملات المستخدمة في التسجيل والقياس، وتتم المحاسبة الدولية بمعالجة المشكلات الناتجة عن هذه التغيرات التي تحدث بين فترة أو تاريخ العقد، وتاريخ التسديد أو التحصيل، وتتضمن هذه العمليات بالعملة الأجنبية، عمليات البيع والشراء للسلع والخدمات، كما تشمل الاقتراض أو التحصيل والسداد أو عملية توزيع الأرباح .

في سنة 1982 تم إصدار إيضاح معيار المحاسبة الدولية رقم 52 تحت عنوان ترجمة العملات الأجنبية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، وأصبح معتمدا من طرف الشركات متعددة الجنسيات

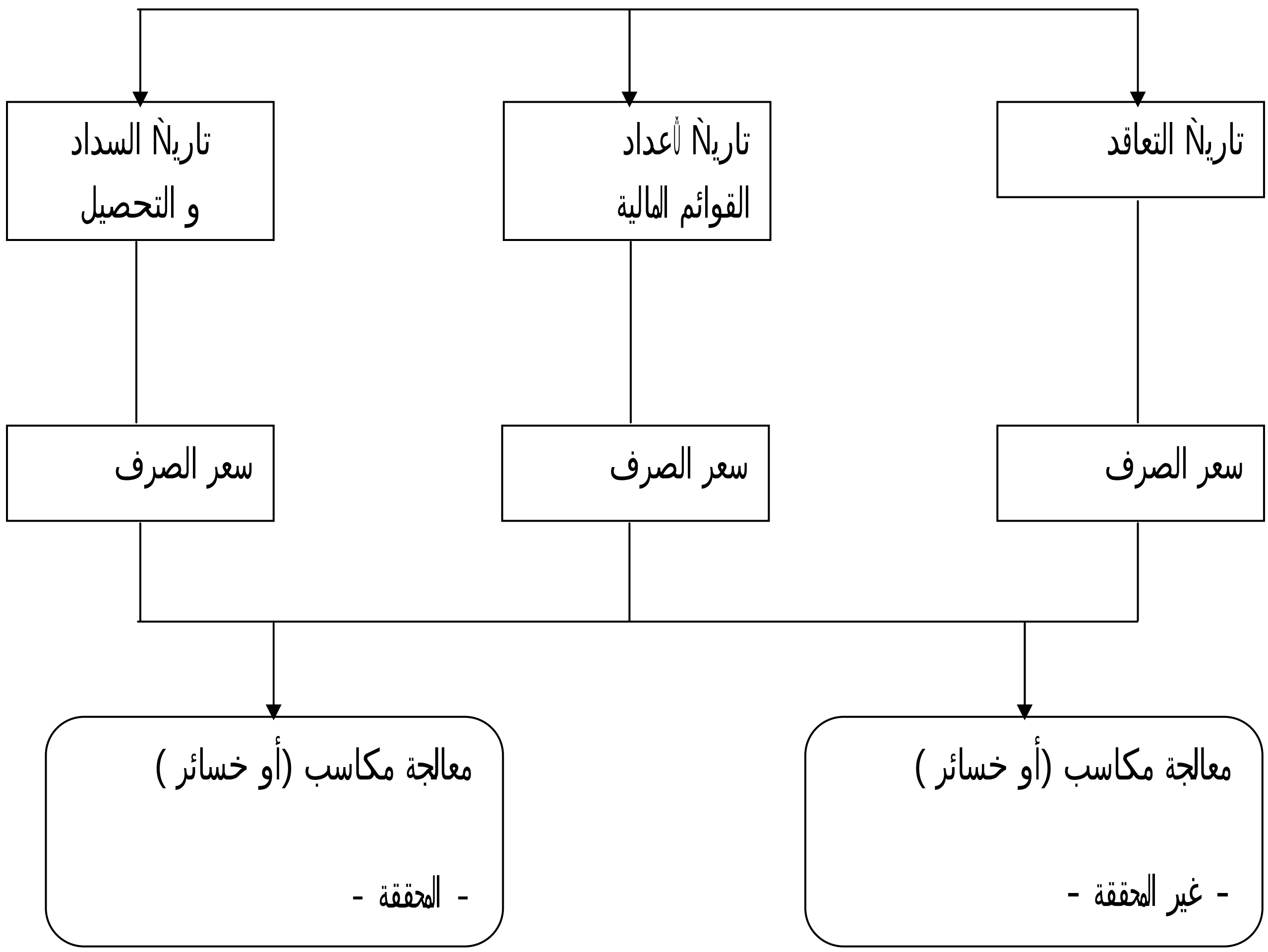
كما تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 بعنوان أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وأصبح ساري المفعول في سنة 1985، وذلك لمعالجة الفروقات الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف محاسبيا وبشكل موحد للشركات الدولية[1] .

ويمكن توضيح مكاسب وخسائر العملة من خلال الشكل التالي :

---

[1] www.iasb.org/ias21(la page consultée le 03-02-2005)

الشكل رقم 3 مكاسب أو خسائر العملة للعمليات بالعملة الأجنبية[1]



[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص71

عندما تكون المكاسب أو الخسائر محققة تكون أمام معاملات بالعملة الأجنبية، حيث يكون هناك عمليات بعملات غير العملة التي يتم بها إعداد التقارير المالية للوحدات الاقتصادية.

أما في حالة المكاسب أو الخسائر غير المحققة، فهي ناتجة عن ترجمة للعملة الأجنبية للأرصدة والحسابات في الشركات التابعة إلى عملة الشركات الأم عند إعداد التقارير المالية الموحـدة أو المدمجة، ولا يكون هناك وجود أي تبادل في العملة.

3-1 **استخدام طريقة العملة الواحدة** في **معالجة المعاملات بالعملة الأجنبية :**

عموما يوجد مدخلان لمعالجة الفرو قات الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف بين تاريخ التعاقد وتاريخ التسوية، أولهما يتم اعتماده من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار رقم 21. يعبر هذا المعيار على أنه يتم اعتبار المعاملات غير منتهية حتى تاريخ التسوية النهائيـة، وأي مكاسب أو خسائر ناتجة عن فرق العملة سوف يتم عكسها في تاريخ التسوية، كأحد التعديلات على القيمة المسجلة عند تاريخ التعاقد. والمدخل الثاني هو مدخل العملتين أو الطريقة المزدوجة .

لكن ينبغي الإشارة إلى أنه توجد عدة حالات، وذلك حسب الاتفاق المبرم بين المسـتورد والمصدر.

- فأول هذه الحالات أن يتم السداد بالعملة المحلية للبلد المستورد، وفي تلك الحالة لا يتـأثر المستورد بل يتأثر المصدر [1] ، وهذه تعتبر حالة نادرة .

- أما الحالة الثانية أن يتم السداد بعملة البلد المصدر وفي هذه الحالة لا يتأثر المصدر بل يتأثر المستورد.

- وفي حالة ثالثة يتم السداد بعملة أجنبية (دولة ثالثة) وفيها يتأثر كل من المستورد والمصدر معا، وهنا ينبغي الإشارة إلى أنه لا يتطلب، إدخال إجراءات تسوية محاسبية في نهاية السنة المالية، لكن بالمقابل تعتبر مخالفة للمبدأ المحاسبي الذي ينص على استقلالية الدورات المحاسـبية وتحقـق الإيراد أو مقابلة الإيرادات بالتكاليف.

- كما أنه لا يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن العملة، حيث تعمـل التسـوية الجردية الخاصة بتلك الفرو قات في نهاية السنة المالية للشركة، على اعتبار أن التسوية تتم بإدخال تعديلات في حسابات المشتريات والمبيعات ذاتها [2].

1OBERT Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2003.

2PRICE WATER, IAS/IFRS 2002-2005, Divergences France, IAS/IFRS, Votre passage aux Normes IAS/IFRS, Editions Francis Lefebvre, Paris, à paraître 2003, p : 615.

كما تتميز هذه الحالة بعدم الملاءمة من حيث أنه يتم جعل حساب المبيعات مدينا وهو بطبيعته دائنا، أو جعل حساب المشتريات دائنا وهو بطبيعته حسابا مدينا[1].

4-1 استخدام الطريقة المزدوجة في التسجيل :

كما سبق الذكر فإن إيضاح معيار رقم 52 يتضمن توجيهات للشركات متعددة الجنسيات على اتباع مدخل المعالجة المزدوجة في تسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية، كما اعتمد المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 على نفس الأسس المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للمعاملات الدولية، حيث يتم تحديد سعر الصرف الجاري للعملة أثناء إجراء المعاملة أساسا للقيد والترجمة عند التعاقد بها والسداد بموجبها فهي العملة الوظيفية أو العملة الرسمية للبلد الذي تتولد فيه التدفقات النقدية سواء التحصيلات أو المدفوعات.

وبناء مدخل المعاملة المزدوجة على أن الفروقات الناتجة عن أسعار الصرف، ينبغي أن تعالج بشكل منفصل على حسابات المشتريات أو المبيعات الخارجية، ثم تنقل في قيد محاسبي آخر مستقل إلى صافي الربح أو إلى حسابات الاحتياطي الخاص، ومن هنا ترجع التسمية بالمدخل الثنائي أو المزدوج للمعاملة [2].

فهذه الطريقة الأخيرة تعتمد على أن هناك قرارين أو واقعتين منفصلتين، هما واقعة قرار الشراء أو البيع أو بمعنى آخر عمليتي الاستيراد والتصدير، والواقعة الثانية قرار السداد أو التحصيل، ونتائج كل واقعة مكاسب أو خسائر ينبغي أن لا تتأثر بأي قرارات أخرى .

لذلك فإن علميات المشتريات والمبيعات الخارجية تفصل في الجزء الخاص بها، أو بشكل مستقل عن عملية السداد أو التحصيل النقدي المترتبة عليها، والتي بدورها تتولد عنها مكاسب أو خسائر فروق عملة حقيقية ومن ثم ينبغي إقبالها بالجزء المخصص لحساب الأرباح والخسائر فور عملية السداد أو التحصيل [3].

[1] انظر : أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص80

[2] PRICE WATER , IAS/IFRS 2002-2005, Divergences France, IAS/IFRS, Op-Cit ,p :642.

[3] www.iasb.org/ias21(la page consultée le 03-02-2005)

5-1 محاسبة التغطية و تسوية سعر الصرف الأجنبي:

1-5-1 مفهوم محاسبة التغطية :

تترتب على المعاملات الدولية للشركات متعددة الجنسيات، عمليات بالعملات الأجنبية، ونظر للتغيرات في أسعار الصرف فإن الشركات تقوم بمحاولة حماية نفسها من الخسائر المتوقعة في المستقبل من جراء تقلبات معدلات التبادل بين مختلف العملات، وذلك عن طريق دخولها في عقود مؤجلة في توقيت يتزامن مع إبرام عقود المعاملات بالعملة الأجنبية، حتى تتفادى تلك التقلبات في أسعار الصرف خلال الفترة الممتدة بين تاريخ إنشاء العقد وتاريخ التسوية، وتعرف تلك العملية بمحاسبة التغطية(Hedging accounting).

وتهدف هذه العملية إلى تغطية العديد من العمليات التي تقوم بها الشركات، والتي تستدعي معالجة محاسبية واحدة لتغطية الخسائر المحتملة في المستقبل، مقابل مصروفات وعمولات وفوائد تدفع لسماسرة العملات الأجانب، والمؤسسات المالية التي لها علاقة بتلك المعاملات، والتي يمكن أن تشمل عمليات التغطية ضد مدفوعات أو مقبوضات مستقبلية بعملات أجنبية، عمليات تغطية ضد المضاربات على الأوراق المالية، أو على العملات الأجنبية، عمليات التغطية على صافي الاستثمارات الأجنبية للشركات الفرعية،وكذلك عمليات التغطية عن المشتريات المستقبلية بالعملات الأجنبية، بالإضافة إلى عمليات تغطية عن عقود ومقاولات.

وكل هذه العمليات يترتب عنها عادة فروقات قد تكون إيجابية أو سلبية بالنسبة للشركة، وقد تكون محققة عند التسوية النقدية للعملة، أو تكون غير محققة عند انتهاء السنة المالية قبل التسوية النقدية، هذه العمليات كلها تجعل من الصعوبة التحكم في عملية الرقابة في الشركات الدولية ومتعددة الجنسيات[1].

[1] RAFFOURNIER,Bernard, Les normes comptables internationales, Economica, Paris 1996,p : 182.

2-5-1 أسواق الصرف الأجنبي :

في هذا المقام يمكن أن نميز بين الأسواق الجارية، والأسواق الآجلة، وذلك اعتبارا من المعاملات التي تحدث في أسواق الصرف الأجنبي .

فالأسواق الجارية Spot Markets تكون عندما يتم استخدام سعر الصرف في المعاملات الجارية التي يتم تسليمها خلال أيام العمل، فإن ذلك السعر يعرف بالسعر الجاري أو الفوري لحظة إبرام العقد أو المعاملة، وعادة ما تقوم البنوك بإعطاء ضمانات للمصدرين الأجانب الذين يرتبطون بعقود جارية مع المستوردين لتنفيذ معاملات فورية، حيث يقوم البنك بإعطاء أو عرض سعرين، الأول سعر للشراء، والثاني للبيع، ويعكس الفرق بين السعرين هامش ربح البنك، أو العمولة التي يتقضاها لبيع العملة [1].

أما الأسواق الآجلة Forward markets تستعمل ما يسمى بالسعر الآجل، وذلك من خلال المعاملات الآجلة والتي سوف تتم في تاريخ لاحق والتي عادة ما تكون بين شهر وستة أشهر، ويكون ذلك نتيجة عقد أو اتفاق بين طرفين لتنفيذ عمليات معبر عنها بعملة أجنبية يتم تنفيذها مستقبلا، وفرو قات أسعار الصرف في هذه الحالة تكون من خلال المعادلة التالية [2]:

$$\text{نسبة العلاوة أو الخصم} = \frac{\text{سعر الصرف الأجل} - \text{سعر الصرف الجاري}}{\text{سعر الصرف الجاري}} \times \frac{\text{عدد الشهور}}{12} \times 100$$

نكون أمام ما يسمى بالعلاوة في حالة ما إذا كان سعر الصرف المؤجل أكبر من السعر الجاري أو الفوري، ونكون أمام الخصم في حالة ما يكون السعر الجاري أكبر من السعر المؤجل.

[1] RAFFOURNIER Bernard, Op-cit, p: 193.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص92.

1-6- عقود الصرف الآجلة :

تستخدم عادة العقود الآجلة في تغطية التقلبات المستمرة في أسعار الصرف الأجنبية خلال الفترة الممتدة بين تاريخ إبرام المعاملات، وتاريخ التسوية النقدية أو المالية لهذه المعاملات، كما يمكن أن تستخدم في الالتزامات المحتملة وعمليات المضاربة في أسواق الأوراق المالية والعملات الأجنبية.

وتعرف العقود الآجلة للصرف بأنها عبارة عن اتفاق للشراء أو البيع لمبلغ عملة معينة في تاريخ محدد مستقبلا، وسعر صرف متفق عليه يعرف بالسعر الآجل Forward Rate، ويتم تحديد تاريخ تنفيذ المعاملة أو العقد. وهذه العقود ينتج عنها مكاسب أو خسائر محققة نتيجة للفرق الناتج بين سعر الصرف الفوري عند إبرام الاتفاق وبين سعر الصرف الآجل، عند تنفيذ العقد أو الاتفاق.

ويمكن عقد الصرف الآجل الشركات الدولية من تغطية مخاطر تقلبات أسعار الصرف عند وقت السداد أو التحصيل النقدي بالنظر فقط إلى سعر الصرف الآجل المتعاقد عليه، فإذا كان أقل أو أكثر من المتوقع بالنسبة لسعر الصرف الجاري وقت التسوية النقدية.وعند انتهاء مدة العقود، فإن عملية التغطية سوف تؤدي إما إلى زيادة حجم التكاليف في بعض الفترات، أو انخفاضها في فترات زمنية أخرى .

وعادة ما تكون الشركة متعددة الجنسيات، أمام عقد التغطية عندما تكون في حالة وجود إلتزامات أو حقوق مستقبلية، وهناك مؤشرات تدل على ارتفاع أو انخفاض قيمة العملة الأجنبية التي سوف يتم السداد أو التحصيل بها.

كما يمكن التمييز في هذا النوع من العقود بوجود عدة أسعار صرف لها أهمية كبيرة ،خاصة عند تحديد فائدة أو جدوى العقد[1].

1- سعر الصرف الجاري في تاريخ إبرام العقد الآجل Spot Rate .

2- سعر الصرف التعاقدي الآجل Forward Rate .

3- سعر الصرف الجاري في التاريخ المحتمل لتنفيذ العقد Expected spot Rate.

4- سعر الصرف الجاري في تاريخ تنفيذ العقد Actual spot Rate.

[1] انظر : أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص94

1-7- المشكلات المحاسبية للعقود الآجلة:

إن العقود القانونية الآجلة التي تكون بين شركة متعددة الجنسيات وبين البنوك التجارية، تترتب عنها معالجة محاسبية، بحيث كان المحاسبون في السابق يقوم بإعداد قيد تذكيري في تاريخ إبرام العقد الآجل، لا يكون له أثر على الدفاتر المحاسبية ولا على القوائم المالية.

وفي الوقت الحالي أصبحت الشركات متعددة الجنسيات في إطار ما يسمى بمحاسبة عقود التغطية تقوم بتسجيل عقود الصرف الآجلة محاسبيا في الدفاتر المحاسبية بتاريخ إبرام العقد، على أساس أنها تمثل إلتزامات مستقبلية على عاتق الشركة [1].

وتطبيقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 21، يترتب على هذه العقود الآجلة إما علاوة صرف مؤجلة، في حالة زيادة سعر الصرف المؤجل عن السعر الفوري أو خصم صرف مؤجل، في حالة انخفاض سعر الصرف المؤجل عن السعر الفوري وقت التعاقد .

1-8 محاسبة عقود التغطية :

من المحتمل أنه خلال النشاطات الدولية التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات، أن تتعرض إلى مواجهة خسائر أسعار الصرف للعملات الأجنبية، وذلك في حالة الاستثمارات الأجنبية التي تقوم بها الشركة الأم ،من خلال فروعها في بلدان أخرى، هذه المخاطر تدفع بالشركة إلى القيام بإجراءات حماية استثماراتها عن طريق العقود الآجلة لتغطية صافي الاستثمارات، ويمكن أن نفرق بين نوعين من البنود التي ترتبط بعقود الصرف الآجلة من أجل حماية صافي الاستثمارات الأجنبية [2].

- مكاسب أو خسائر فروقات العملة الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية لعمليات حماية صافي الاستثمارات الأجنبية .

- الأعباء المالية التي تتحملها الشركات مقابل الحصول على قروض بالعملات الأجنبية سواء كانت في شكل مصروفات أو عمولات بنكية، أو في صورة فوائد مدينة للاقتراض [3].

[1]RAFFOURNIER Bernard, Op-Cit, p: 125.

[2]PRICE WATER, IAS/IFRS 2002-2005, Divergences France*, IAS/IFRS,Op-Cit,p : 703*

[3]RAFFOURNIER Bernard, Les normes comptables internationales, Economica, Paris, 1996,p : 165.

- أما المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 الذي ينص على أن : «تظهر فروقات أسعار الصرف الناشئة في الالتزامات بالعملة الأجنبية بغرض تغطية صافي استثمارات الشركة في وحدة أجنبية، ضمن بنود حقوق الملكية في القوائم المالية للشركة حتى يتم التخلص من صافي الاستثمارات الأجنبية، وعند معالجتها كدخل أو مصروفات في قائمة الدخل»[1].

من خلال المشاكل المحاسبية التي تظهر نتيجة لفروقات أسعار الصرف بين تاريخ العقد و تاريخ التسوية جاءت الضرورة إلى استعمال محاسبة تغطية مخاطر أسعار الصرف، وذلك في شكل العقود الآجلة.

2- ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية :

كنا تطرقنا في السابق إلى الكيفية التي تتم فيها المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملة الأجنبية، وفي هذا العنصر نتطرق إلى بعض المشاكل المحاسبية الأخرى التي يمكن أن تعترض العمل المحاسبي للشركات متعددة الجنسيات والتي تقوم باستثمارات أجنبية ، حيث ينبغي الإفصاح على تلك الاستثمارات في القوائم المالية للشركة، فإنه عند إعداد القوائم المالية الموجودة ، ينبغي إعادة ترجمتها إلى عملة الشركة الأم أو في بعض الشركات إلى الدولار الأمريكي، كما هو الشأن بالنسبة لشركة BP لكن السؤال الذي ينبغي أن يطرح هو :

لماذا الترجمة أصلا؟ ـ ما هو معدل الصرف المستخدم للتحويل؟ما هي طبيعة مكاسب أو خسائر ترجمة العملات الأجنبية أو كيف تتم المحاسبة لمكاسب وخسائر وترجمة العملات الأجنبية؟

1-2 أهمية ترجمة القوائم المالية :

تتم أدبيات المحاسبة الدولية بالأنشطة الدولية للشركات متعددة الجنسيات و انعكاساتها على إعداد القوائم المالية الموحدة ، وذلك من حيث نتائج الأعمال سواء قامت بها الشركة الأم أو فروعها في بلد آخر، وكذلك الحالة بالنسبة للمركز المالي في نهاية الدورة المحاسبية في صورة أصول والتزامات وحقوق ملكية، لكن في الواقع فإن الشركات التابعة عند قيامها بإعداد القوائم المالية فإنها لا تقدم خدمات كافية لمستخدمي هذه القوائم المالية، وخصوصا المستثمرين، الموردين،و المقرضين، ولذلك جاءت الحاجة إلى إعداد قوائم مالية موحدة بين مختلف التقارير، والقوائم المالية للشركات التابعة، والتي يتم إعدادها وفقا لسياسات محاسبية محلية مختلفة،

---

www.FocusIFRS.com/IAS21(la page consultée le 15-06-2005[1])

وبعملات مختلفة حتى يمكن تقييم المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة متعددة الجنسيات بصـفة عامة [1].

بحيث يتم إعداد قوائم مالية معدلة بلغة وعملة البلد الذي تقع فيه الشركة الأم [2] وذلك تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية .

وإذا كانت الأعراف المحاسبية قد جرت على أن تقدم الشركات المختلفة بإعداد سـجلاتها وحساباتها وقوائمها باللغة الرسمية للدولة التي تمارس أنشطتها الاقتصادية داخل حدودها الإقليمية للوفاء بمتطلبات كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية في تلك البلد، فإن القوائم والتقارير الماليـة التي ترد إلى الشركة الأم، من طرف الشركات التابعة لها أو فروعها في مختلف أنحاء العالم، عادة تكون معدة بمختلف اللغات والعملات الأجنبية المختلفة، مما يتطلب إعـادة صـياغتها لغويـا وترجمتها نقديا لتصبح جاهزة لعملية التجميع تمهيدا لاعداد القوائم المالية الموحدة للشـركة الأم ككل[3] إلا في الجزائر فإننا نجد غياب المخطط المحاسبي و كذلك غياب اللغة الرسميـة في كافـة التقارير و القوائم المالية وهذا على مستوى الشركات الدولية المستثمرة في الجزائر.

لكن بالمقابل، وكما سبق الذكر فإن تقلبات أسعار الصرف تطرح المشكلات محاسبية عديدة عند ترجمة القوائم المالية .

2-2 الفرق بين عملية تحويل وترجمة العملة :

من بين المشاكل المحاسبية التي تعترض إعادة ترجمة القوائم المالية هي مشكلة اختيـار سـعر الصرف الواجب تطبيقه عند إعادة إعداد وترجمة القوائم المالية، ومعالجة فـروقـات أسـعار الصرف، بحيث يمكن استخدام سعر الصرف الجاري أو السعر التاريخي ، ولكن ينبغي أن نفـرق بين وجود عملية إعادة القياس للعملة،وعملية ترجمة العملة.

3-2 الإجراءات المحاسبية لترجمة القوائم المالية :

نظرا لاختلاف المبادئ المحاسبية بين بلد وآخر والتي تتأثر بالبيئة الاقتصـادية والاجتماعيـة، والسياسية لكل مجتمع، فإنه ينبغي إعداد قوائم مالية موحدة، انطلاقا من قوائم مالية تم إعدادها

[1] BINET Laurene , Les Etats financiers anglo-saxons. Comparaison avec les états financiers dans le cadre de l'harmonisation internationale, Economica, Paris, 1991,p :133.

[2] يوجد في بعض الحالات كحالة المستثمر البريطاني BP في الجزائر يتم إعداد القوائم المالية مباشرة بالدولار .

[3] PRICE WATER, IAS/IFRS 2002-2005,op-cit ,p : 351.

حسب أنظمة محاسبية مختلفة، هذه الاختلافات ينتج عنها جملة من المشاكل في المحاسبة الدولية ومن بينها مشكلة اختيار سعر الصرف الواجب تطبيقه عند إعادة ترجمة القوائم المالية الموحدة، سواء بالنسبة لقائمة الدخل ضمن الإيرادات والأعباء (أو ما يسمى بجدول حسابات النتائج)، أو في قائمة المركز المالي(الميزانية) .

وحسب إيضاح المعيار المحاسبي الدولي رقم 52، فإن معالجة فروقات أسعار الصرف يتم في قائمة حسابات النتائج إذا كانت ناتجة من عملية إعادة قياس العملة المحلية للشركة التابعة إلى عملة النشاط الرئيسي للشركة، وهو ما يسمى بإعادة قياس العملة، كما يتم معالجة فروقات الصرف في الميزانية، ضمن حقوق المساهمين إذا كانت ناتجة من عملية ترجمة النشاط الرئيسي للشركة التابعة إلى عملة ترجمة حسابات القوائم المالية يتم إعادة عرض كافة حسابات قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج بالعملة الأجنبية إلى عملة التقرير عن طريق ضرب القيم بالعملة الأجنبية في سعر الصرف الملائم، ويتم ذلك بعدة طرائق محاسبية منها طريقة العناصر المتداولة وغير المتداولة، طريقة العناصر النقدية وغير النقدية، طريقة سعر الصرف المؤقت، وطريقة سعر الصرف الجاري [1].

2-3-1 طريقة العناصر المتداولة وغير المتداولة :

تعتبر هذه الطريقة من أقدم الطرائق المحاسبية في ترجمة القوائم المالية في الولايات المتحدة الأمريكية وأكثرها قبولا بوجه عام ، وهذا حتى صدور إيضاح معايير المحاسبية المالية من مجلس معايير المحاسبية الدولية رقم 8 سنة 1978.

هنا يتم ترجمة الأصول والالتزامات المتداولة عند أسعار صرف جارية، أما الأصول والالتزامات غير المتداولة وحقوق المساهمين حسب سعر الصرف التاريخي.

- تعتمد هذه الطريقة على ترجمة حسابات الأصول والالتزامات المتداولة وهي الحسابات قصيرة المدى، بمعنى أنها تستحق خلال السنة المالية أو خلال دورة الاستغلال العادية، بالسعر الجاري أو سعر الإقفال في تاريخ إعداد القوائم المالية.

- و يتم ترجمة حسابات الأصول والالتزامات غير المتداولة، وهي الحسابات التي تستحق خلال المدى الطويل، و بالتالي ينبغي تطبيق سعر الصرف التاريخي وهو السعر الذي تم تسجيل العملية الأصلية به .

[1] CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., International Accounting, Prentice Hall International, Englewood Cliff New Jersey, 1992, p: 511.

- ينبغي استخراج فروقات ترجمة قائمة الميزانية أو الفروقات الناتجة عـن ترجمـة بنـود وعناصر القوائم المالية.

- كما تتم ترجمة جميع عناصر الإيرادات و الأعباء باستخدام متوسط سعر الصرف الجاري خلال السنة المالية وهو عبارة عن متوسط سعر الصرف أو معدل التبادل بين عمليتين مختلفـتين خلال فترة زمنية محدودة .

- يتم حساب متوسط سعر الصرف الجاري أو المرجح، خلال كل شهر ما عدا العناصر التي لها صلة بقائمة الميزانية، فعلى سبيل المثال تكاليف استغلال الأصول الثابتة تتـرجم باسـتخدام أسعار الصرف التاريخية المستعملة في ترجمة الأصول المرتبطة بها [1].

-بينما تتم ترجمة رقم صافي الدخل الذي يظهر بقائمة جدول حسابات النتائج عن طريـق استخدام سعر الصرف الجاري في تاريخ الإقفال أو إعداد القوائم المالية.

- ينبغي ترحيل مجمل الفروقات الخاصة بترجمة قائمة الميزانية وقائمة حسابات النتـائج إلى حساب موحد يعرف بالحساب فروق ترجمة القوائم المالية، والذي يقفل في قائمة حسابات النتائج الموحد للمجموعة المتعددة الجنسيات [2].

2-3-2 طريقة العناصر النقدية وغير النقدية :

لقد وجهت جملة من الانتقادات إلى طريقة العناصر المتداولة وغير المتداولة، حيث أنه مـن المفروض أن تتم ترجمة القوائم المالية في الشركات متعددة الجنسيات، تبعا لطبيعتها وليس حسب تواريخ استحقاقها، وبذلك تم اقتراح طريقة العناصر النقدية وغير النقدية [3].

هذه الطريقة تعتمد على جملة من الإجراءات يمكن تلخيصها وعرضها فيما يلي [4]:

أ- تطبيق الأسعار الجارية عند تاريخ الإقفال في ترجمة العناصر النقديـة ، وهـي العناصـر السائلة بطبيعتها أو القابلة للتحول إلى نقديات وتشمل هذه العناصر حسابات البنوك، الصندوق، الخزينة ، الاستثمارات المالية قصيرة وطويلة الأجال، أوراق القبض وحسابات المدينين، حسابات الدائنين ، حسابات الدائنين الموردين، وحساب السحب على المكشوف ، بالإضافة إلى الأرصدة

[1] BINET Laurence, Les Etats financiers anglo-saxons. Comparaison avec les états financiers dans le cadre de l'harmonisation internationale, Economica, Paris, 1991,p : 333

[2] أمين السيد لطفي ، المرجع السابق ، ص.137

[3] اقتراح Samuel Hepworth ، أستاذ بجامعة متشيقان، حيث نشرت الطريقة من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين .

[4] BINET Laurence, Op-Cit, P :335

المدينة والدائنة والأخرى التي تنشأ في نهاية السنة المالية كنتيجة للتسويات الجردية، على اعتبار أنها عناصر نقدية سيتم تحصيلها أو سدادها في الآجال القصيرة .

ب- تطبيق أسعار الصرف التاريخية والتي كانت سائدة وقت إجراء عملية عقد الشراء أو البيع، في ترجمة العناصر غير النقدية وهي العناصر غير السائلة بطبيعتها، أو تحتاج إلى وقت والجهد لتحويلها إلى نقدية سائلة وهي تشمل العناصر التالية[1]:

- الأصول والالتزامات بخلاف العناصر النقدية كالأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والمخزون السلعي، حقوق الملكية مثل رأس المال الاسمي، والمصدر والأرباح المحتجزة والاحتياطات.

- المصاريف المدفوعة مقدما والإيرادات المقبوضة مقدما بخلاف العناصر التي تتضمنها الأرصدة المدينة والدائنة الأخرى على اعتبار أنهما يعبران عن واقعة سداد أو تحصيل نقدي تمت بالفعل ومن ثم فلا مجال لهما للتأثر بالتغيرات المستقبلية في أسعار الصرف.

ت- كما يتم تطبيق المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال السنة المالية في ترجمة المخزون السلعي والذي يعتبر من العناصر غير النقدية، والذي قد يتطلب ترجمته باستعمال أسعار الصرف التاريخية وقت الحصول عليه، إلا أنه بسبب وجود مشكلات عملية في تحديد تلك التواريخ للعديد من العقود وكثرة حركة المخزنات من السلع في مخازن الشركة، يتم استخدام المتوسط المرجع لسعر الصرف للسنة المالية .

ث- يتم استعمال متوسط سعر الصرف في ترجمة عناصر عناصر الإيرادات و الأعباء وغيرها من العناصر باستثناء العناصر التي لها علاقة بعناصر قائمة الميزانية[2] .

ج- يتم ترحيل فر وقات ترجمة عناصر قائمة الميزانية النقدية وغير النقدية إلى قائمة حسابات النتائج الموحدة للشركة ككل .

[1]IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements,Op-Cit, p: 76

[2]BINET Laurence, Les Etats financiers anglo-saxons. Comparaison avec les états financiers dans le cadre de l'harmonisation internationale, Economica, Paris,1991,p : 342.

2-3-3 طريقة سعر الصرف المؤقت :

من خلال مجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين تم طرح طريقة جديدة تتمثل في طريقـة سعر الصرف المؤقت، كما أصبحت هذه الطريقة معتمدة من طرف المحاسبة الدولية، و ذلك من خلال إيضاح معيار المحاسبة رقم 08 عند ترجمة القوائم المالية الموحدة .

تعتبر عملية الترجمة مجرد تحويل دفتري للحسابات ولوحدة القياس النقدي، وبالتالي إعـادة عرض عناصر القوائم المالية، ومن خلال ذلك يتم اختيار أسعار الصرف المسـتعملة في عمليـة ترجمة القوائم المالية مع المحافظة على الأسس المحاسبية المسـتعملة في القيـاس المحاسـبي لتلـك العناصر،مع تحديد ما إذا كان كل عنصر يعبر عن قيمة نقدية ثابتة أو حق قابـل للتحصـيل أو التزام يتطلب سداده مستقبلا.

ويتم تحديد أسعار الصرف التي تطبق على إعادة ترجمة عناصر القوائم المالية كما يلي[1]:

يطبق على الأصول الثابتة وطويلة الأجل، والاسـتثمارات الماليـة، والمخـزون السـلعي، والالتزامات طويلة الأجل سعر الصرف التاريخي. و المصاريف المدفوعـة مقـدما والمسـتحقة، والإيرادات المحصلة مقدما، والإيرادات المستحقة و النقديات سعر الصرف الجاري .

2-3-4 طريقة سعر الصرف الجاري :

تعتبر من بين أسهل الطرائق، من حيث التطبيق عن ترجمة عناصر القوائم المالية للشـركات التابعة، كما تعتبر هذه الطريقة هي الوحيدة التي تم اقتراحها من خـارج الولايـات المتحـدة الأمريكية، حيث تم اقتراحها من طرف مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا[2] .

-يتم إعادة عرض القوائم المالية من العملة الأجنبية إلى عملة التقرير باستخدام سعر الصرف الجاري لكافة عناصر الأصول والالتزامات وهو تاريخ الإقفال عند إعداد الميزانية، كما أنه لا يتم تغيير المبادئ المحاسبية المستعملة التي تم اعتمادها عند إعداد القوائم المالية في الشركات التابعة .

-و يعتبر استعمال سعر الصرف الجاري لترجمة عناصر الميزانية وعناصر جـدول حسـابات النتائج الطريقة الأكثر تطبيقا في الشركات متعددة الجنسيات .

[1]IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, Op-Cit, p: 79

[2]Idem, p: 82

-يتم تطبيق سعر الصرف الجاري عند تاريخ نهاية السنة المالية على جميع عناصر جدول حسابات النتائج، بما فيها مصاريف استهلاك الأصول الثابتة وقيم صافي الدخل بما فيها قيمة المخزون السلعي لأول المدة .

-ونفس السعر يستعمل لترجمة عناصر الميزانية باستثناء حقوق الملكية والمتمثلة في رأس المال المصدر والموضوع والاحتياطات والأرباح المحتجزة التي تطبق عليها أسعار الصرف التاريخية التي كانت سائدة عند إنشاء كل عنصر.[1]

-يتم إقفال فروقات الترجمة لكل من قائمة جدول حسابات النتائج، وقائمة الميزانية ، في بند حقوق الملكية الاحتياطي العام سواء بالإضافة أو الخصم طبقا لنتيجة فروقات الترجمة سواء المدينة أو الدائنة[2] .

4-2 طبيعة المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 :

عالجت معايير المحاسبة الدولية محاسبة آثار تغير أسعار العملات لأجنبية في المعيار الدولي الحادي والعشرين الذي يسري مفعوله على القوائم المالية المعدة بعد الأول من جانفي عام 1985م ثم عدل ذلك المعيار عام 1994م ليسري مفعول التعديل على القوائم المالية عن الفترات المالية التي تبدأ من بعد الأول من جانفي عام 1995م. وقد جاء في ذلك المعيار المعدل أن أهداف المحاسبة عن تغير أسعار العملات الأجنبية تنصب على أن العمليات التي تتم في المؤسسة بعملة أجنبية يجب أن تظهر في القوائم المالية للمؤسسة بالعملة التي تعد بها التقارير المالية، كما أن العمليات التي تتم بعملة أجنبية يجب أن تترجم في القوائم المالية بالعملة التي تعد بها تلك القوائم. ويضيف المعيار أن القضايا المحاسبية الرئيسية هي تحديد سعر الصرف الواجب استعماله ، وكيفية الاعتراف بأثر تغير سعر الصرف في القوائم المالية[3].

ينص هذا المعيار المحاسبي الدولي على أنه ينبغي أن تكون المعاملات بالعملة الأجنبية، وكذا ترجمة القوائم المالية لتلك العمليات تخضع لقواعد المحاسبة الدولية .[4]

[1] ANDERNACK Isabelle, Guide de première application des normes IAS, Mémoire d'expertise comptable, Paris, novembre 2001,p : 134.

[2] أمين السيد لطفي ، المرجع السابق ، ص149-150.

[3] www.FocusIFRS.com/IAS21

[4] CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., *International Accounting*, Prentice Hall International, Englewood Cliff New Jersey, 1992,p: 85

1-4-2 نطاق المعيار: يبين المعيار أن نطاق تطبيقه هو[1] :

أ - المحاسبة عن الأحداث التي تتم بعملة أجنبية.

ب - ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية عند إعداد القوائم المالية الموحدة كليا أو جزئيا.

وقد حدد المعيار الدولي 21 الأحداث التي تتم بالعملات الأجنبية بأنها الأحداث التي ينتج عنها الالتزامات للمؤسسة أو عليها تتم تسويتها بعملة أجنبية. وهذه العمليات هي:

أ - عمليات البيع والشراء.

ب- الاقراض والاقتراض.

ج- أن تصبح المؤسسة طرفا في عقد يسوى بالعملة الأجنبية.

د – أن تملك المؤسسة أو تتنازل عن ممتلكات ، أو تنشأ عليها أو لها التزامات تتم تسويتها بعملة أجنبية.

وقد بين المعيار أن الأحداث المالية التي تتم بعملة أجنبية يجب أن تسجل وقت التعامل بالمبلغ العملة التي تعد بها القوائم المالية الذي يتحدد في ضوء سعر الصرف السائـــد بين العملة الأجنبية والعملة التي تعد بها القوائم المالية وقت حصول الحدث (Spot Rate).

ويبين المعيار كيفية المعالجة عند إعداد القوائم المالية كما يلي :

أ - تتم ترجمة المبلغ الظاهر بعملة أجنبية حسب السعر السائد وقت إعداد القوائم المالية.

ب- مفردات القوائم المالية غير النقدية المسجلة بالتكلفة التاريخية تظهر في القوائم المالية على أساس سعر الصرف السائد وقت نشوء المفردة.

ج- مفردات القوائم المالية الظاهرة بالقيمة العادلة (fair Value) تظهر في القوائم المالية على أساس سعر الصرف السائد وقت تحديد تلك القيمة.

وبين المعيار أن الفرق الناشئ بعد تسوية الحسابات النقدية بسبب اختلاف أسعار الصرف ، أو بسبب اختلاف أسعار الصرف لتلك المبالغ وقت نشوء الحساب أو وقت إعداد القوائم المالية للسنة السابقة وسعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية تعتبر إيرادا أو مصروفا حسب الحال. ويتم الاعتراف بفروقات الصرف الناتجة عن ترجمة العناصر النقدية في تاريخ الميزانية [2].

[1] www.FocusIFRS.com/IAS21

[2] ANDERNACK Isabelle, *Guide de première application des normes IAS,* Mémoire d'expertise comptable, Paris, novembre 2001,p : 33.

2-4-2 العمليات الأجنبية :

قسم المعيار 21 العمليات الأجنبية الى قسمين[1] :

- فروع للوحدة التي تعد عنها القوائم المالية أو

- وحدات قانونية أجنبية تابعة للوحدة التي تعد عنها القوائم المالية. وبين المعيار أن التغير في سعر الصرف بين عملة مقر الفرع وبين العملة في مقر الأصل له تأثير مباشر على التدفقات النقدية من الفرع حيث تتأثر بذلك تغيير الحسابات النقدية لدى الفرع دون أن تتأثر استثمارات الأصل في الفرع. وعليه فإن عمليات الفرع تترجم كما لو كانت عمليات الأصل تمت بعملة أجنبية.

وبالمقابل فإن تغير سعر الصرف بين عملة مقر الوحدة التابعة وعملة مقر الوحدة التي تعد عنها القوائم المالية يؤدي الى تأثر صافي استثمارات الشركة الأم في الشركة التابعة. وعليه تترجم عمليات الوحدات الأجنبية كما يلي :

أ - تترجم الأصول والخصوم على أساس سعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية.

ب– تترجم مفردات قائمة الدخل على أساس سعر الصرف السائد وقت حصول الحدث. إلا في حالة الاقتصاد الشديد التضخم فتترجم تلك البنود على أساس السعر السائد وقت إعداد القوائم المالية.

ج – يعالج الفرق في حساب رأسمالي يبقى مفتوحا طالما أن الاستثمار باق.

وفي حالة تصفية الاستثمار في الشركة التابعة فإن رصيد حساب فروق العملات يعتبر إيرادا أو مصروفا في السنة التي تمت فيها تصفية الاستثمار كما هو الحال في معالجة ربح أو خسارة تصفية الاستثمار[2].

---

[1] www.FocusIFRS.com/IAS21

[2] IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, Op-Cit, p:86

2-5 أثر ترجمة القوائم المالية في زيادة البيانات المالية للفهم :

إن الزيادة في حركة رؤوس الأموال واتساع المبادلات التجارية وانتقال التكنولوجيا، وزيادة الأنشطة الدولية للشركات متعددة الجنسيات، أدت إلى دفع المحاسبة إلى تعقيدات لم تعرفها من قبل، وظهور مشكلات محاسبية جديدة ، ومن أهم هذه المشكلات المعاملات بالعملة الأجنبية، وترجمة القوائم المالية، هذه القضايا تمثل موضوع مطروح للنقاش لم يستطع المحاسبون الوصول إلى رأي مشترك بشأن هذه القضايا.

إن ترجمة القوائم المالية هو إجراء يقصد من خلاله تحويل المعلومات الواردة في القوائم المالية، والمعبر عنها بعملة معينة إلى معلومات محاسبية معبر عنها بعملة أخرى.

والهدف من ترجمة القوائم المالية هو توحيد القوائم المالية للشركات الدولية وفروعها والشركات التابعة لها.

وعملية الترجمة لا تمس أو تعني طبيعة الأوراق النقدية التي تملكها الشركة ولكن أسس وقواعد التقويم للعناصر هي التي تتغير، وبالتالي المشاكل التي تواجه هذا الإجراء هي في الأساس مشاكل إفصاح[1].

ومن هذا المنطلق ينبغي على معدي التقارير المالية الأخذ بعين الاعتبار الحاجات المعلوماتية لمستخدمين مستهدفين(Target User)، وذلك قبل صياغة السياسات المحاسبية المتعلقة بوظيفة الإفصاح المحاسبي [2].

إن هدف المحاسبة كنظام هو توفير المعلومات المفيدة للعديد من المستخدمين وعلى رأسهم المستثمرين والمقرضين .

[1] حيدر علوان، كاظم الشمري ، اثر ترجمة القوائم المالية و استخدام وحدة النقد اليورو في جذب الاستثمارات الأوروبية إلى المنطقة العربية، الملتقى الدولي حول اليورو واقتصاديات الدول العربية ، الأغواط، أفريل 2005 ص:.51.

[2] نفسه ، ص:.59.

6-2 أثر الإبلاغ المالي في الترويج لجذب الاستثمارات الأجنبية :

يقصد بالإبلاغ المالي (Financial Reporting) جميع التقارير التي تقوم بها الشركة، والتي تهدف من ورائها إلى تقديم معلومات محاسبية لأطراف تتعامل معها، كالمستثمرين والمقرضين، وهذا بهدف اتخاذ قرارات اقتصادية. ولذلك ينبغي أن تكون عملية الإبلاغ المالي تتميز بخصائص نوعية من أجل تسهيل اتخاذ مثل هذه القرارات، كما يمكن القول بأن علمية الإبلاغ المالي لا تمثل هدفا في حد ذاتها، وإنما وسيلة وأداة لتوصيل المعلومات الضرورية بصورة دقيقة في شكل مخرجات للنظام المحاسبي إلى الأعوان الاقتصاديين الذين يفتقرون إلى مثل هذه المعلومات المحاسبية [1].

يتوجب أن تتميز عملية الإبلاغ المالي المحاسبي بالديناميكية، وذلك من حيث مرونتها مع مسايرة للتطور الذي يحدث في عملية احتياجات الجهات المستفيدة من المعلومات، مع ضرورة التكيف مع العوامل البيئية والثقافية، والنظم القانونية والظروف السياسية والاجتماعية التي تؤثر على المحاسبة الدولية [2].

إن عملية الإبلاغ المالي تتم عن طريق القوائم المالية والتي ينبغي أن تكون مفيدة وقابلة للإدراك من قبل أولئك الذين يتمتعون بفهم مقبول للأنشطة التجارية والاقتصادية، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات بجهد معقول، وهذا بهدف مساعدة المستثمرين والمقرضين في صنع قرارات استثمار وائتمان رشيدة وعقلانية وقرارات أخرى مشابهة[3].

من خلال تناولنا للطرائق الأربعة المستعملة في ترجمة القوائم المالية يمكن عرض أوجه الاختلاف و التشابه في الجدول التالي :

[1] حيدر علوان الشمري ، مرجع سابق ، ص:55.

[2] أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص:244 وما بعدها.

[3] Hendrickson,et micheal F. vance Bleada., Accounting theory , 5th Ed. Richard D.IRWIN.INC, 1992, p :12

أسعار الصرف / الطريقة	سعر الصرف التاريخي	سعر الصرف المرجح	سعر الصرف الجاري
الطريقة المؤقتة	- المخزون السلعي - الأصول الثابتة - الالتزامات طويلة الأجل - حقوق الملكية	-	-النقديات -حسابات المدنين -الاستثمارات المالية.ق.م -الالتزامات .قصيرة .م -المصاريف المدفوعة مسبقا -المصاريف المستحقة -الإيرادات المستحقة -الإيرادات محصلة مقدما
طريقة العناصر النقدية والعناصر غير النقدية	- الأصول الثابتة - حقوق الملكية - المصاريف المدفوعة مقدما - الإيرادات المحصلة مقدما	- المخزون السلعي	- النقديات - حسابات المدنين - الاستثمارات المالية.ق.م - الالتزامات طويلة الأجل - الالتزامات قصيرة الأجل - الإيرادات المستحقة - المصاريف المستحقة
الطريقة أسعار الصرف الجارية	-حقوق الملكية	-	- النقديات - حسابات المدنين - الاستثمارات المالية.ق.م - المخزون السلعي - الأصول الثابتة - الالتزامات.ط.ق.م - الإيرادات المستحقة - المصاريف المستحقة - المصاريف المدفوعة مسبقا -الإيرادات المحصلة مقدما

طريقة العناصر المتداولة والعناصر غير المتداولة	الأصول الثابتة الالتزامات طويلة .م حقوق الملكية	الإيرادات و الأعباء	- النقديات - حسابات المدنين - الاستثمارات المالية.ق.م - المخزون السلعي - الالتزامات .قصيرة الأجل - المصاريف المستحقة - مصاريف مدفوعة مسبقا - الإيرادات المستحقة - أيرادات محصلة مقدما

المصدر : من تلخيص الباحث و المصادر متعددة أهمها :

1 - حيدر علوان الشمري ، مرجع سابق ، ص:55.

2 - أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص:244

3 - ANDERNACK Isabelle, *Guide de première application des normes IAS* Mémoire d'expertise comptable, op-cit, p : 43

يمكن القول أننا نقوم بعملية الترجمة لتسهيل قراءة القوائم المالية للمستخدمين لها ، ومن أجل تسهيل الإجراءات، وعمليات المقارنة بين المركز المالي للشركة مع غيرها من الشركات المتجانسة المحلية.

لكن عملية ترجمة القوائم المالية لا يترتب عنها تبادل فعلي للعملة، بل هي مجرد عملية حسابية رياضية بسيطة، رغم أنها تنتج فروقات في أسعار الصرف، وبالتالي ينتج عنها حسابيا مكاسب وخسائر لهذه العملية، ونتيجة لهذه الفروقات في أسعار الصرف وإشكالية تطبيق أسعار صرف معينة، وجدت عدة طرائق لترجمة القوائم المالية.

وفي هذا المقام ينبغي أيضا الإشارة إلى وجود عدة مفاهيم و مصطلحات للعملة ، حيث نجد العملة التي يتم بها إعداد التقارير في الشركات القابضة أو الأم، وتسمى بعملة التقرير Reporting Currency، و نجد العملة الأجنبية Foreign currency وهي العملات المختلفة للشركات الفرعية، و توجد العملة الوطنية أو المحلية وهي العملة المستخدمة في البلد الذي تتخذه الوحدة المحاسبية موطنا لها .

كما نجد العملة الرسمية وتسمى بالعملة الوظيفية وقد تكون هي العملة الأجنبية أو العملة التي تتم بها التقارير، وهي تمثل عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية التي تعمل الشركة من خلالها في المجتمع الاقتصادي الذي تتولد فيه التدفقات النقدية.

و يمكن التفرقة بين جملة من أسعار الصرف، حيث نجد أن هناك سعر الصرف التاريخي وهو يعرف بسعر الجاري وقت إنشاء العقد، وسعر الصرف الذي نجده عند عملية إعداد الميزانية، فهو سعر الصرف الجاري، أو سعر الإقفال وهو السعر الذي يكون عند إعداد القوائم المالية الختامية في نهاية السنة المالية للشركة .

نجد أيضا أسعار صرف أخرى مثل سعر الصرف الرسمي أو المقيد وهو السعر الذي يحدده البنك المركزي للشراء أو البيع، وسعر الصرف بالسوق الموازية أو السوداء وهو السعر الذي يحدده الوسطاء غير الرسميين في البلدان التي لا تتوفر بها الأسواق الحرة للعملات مثل الجزائر .

ينبغي أن تؤخذ كل من العملات المختلفة أو اختلاف أسعار الصرف بعين الاعتبار عند عملية ترجمة القوائم المالية .

3- المحاسبة و تغيرات الأسعار :

من خلال هذه الفقرة نتناول طبيعة تغيرات الأسعار ، الانعكاسات المالية للتضخم على القياس و التقرير المحاسبي ، محاسبة التكلفة الجارية و مزاياها ، وموقف لجنة المعايير المحاسبية من مشكلة التضخم.

3-1 مفهوم تغيرات الأسعار :

إن عملية القياس المحاسبي بشكل عام تفترض ثبات قيمة وحدة النقد، وبصفة أدق ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في عملية القياس المحاسبي والتي تتأسس انطلاقا من ما يعرف بالتكلفة التاريخية، فإنه إذا كانت حدة التضخم عالية فإن النظام المحاسبي يفقد معناه، ولذلك ينبغي على القائمين على مهنة المحاسبة البحث عن أساليب محاسبية جديدة، من شأنها جعل القوائم المالية متفقة مع الواقع الاقتصادي المعاصر وما ينطوي عليه من بيئة تضخمية، وبما أن الأسعار تشهد عادة ارتفاعا ،وبالتالي يكون لها أثر على اقتصاديات بلدان العالم سواء كانت الآثار انكماشية أم آثار تضخمية، فإن السياسات المحاسبية ينبغي أن تتماشى مع هذه العمليات[1].

ويشير مفهوم المستوى العام للأسعار إلى المتوسط المرجح لأسعار السلع والخدمات خلال سنة مالية معينة، وبالمقابل فإن القوائم المالية التي تقوم الشركات متعددة الجنسيات بإعدادها وفقا للمعايير المحاسبية المقبولة،تعكس وحدات قياس ذات قوى شرائية مختلفة، ومن ثم تصبح تلك القوائم المالية غير صالحة في مجال المقارنات الزمنية عند استخراج مؤشرات الأداء العام للشركة الأم [2].

وبذلك فمع التضخم أصبحت هذه القوائم تفتقد للكثير من الموضوعية نتيجة لأن نظرية المحاسبة الحالية تفترض أن وحدة النقد هي ثابتة خلال الزمن، وأن التضخم غير موجود، بمعنى أن قيمة الدولار الأمريكي أو الدينار الجزائري في الوقت الحالي هي نفس قيمته في فترات سابقة، وهذا الافتراض يعتمد عليه مبدأ التكلفة التاريخية. وهنا ينبغي الإشارة إلى أن التغيرات في المستوى العام للأسعار والتقلبات في القوة الشرائية لوحدة النقد أصبحت تمثل أحد أبرز المشاكل التي

[1] CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., International Accounting, Prentice Hall International, Englewood Cliff New Jersey, 1992,p: 91.

[2] IASC, Normes comptables internationales, Mise à jour 2 000, IASC – OEC – CNCC, Paris, p : 122.

تواجه أدبيات المحاسبة، لانعكاساتها الواضحة على نتائج القياس والتقييم المحاسبي في الشـركات الدولية أو الشركات متعددة الجنسيات بصفة خاصة.[1]

2-3 مشكلة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد :

كما ذكرنا سابقا فإن الارتفاع العام للأسعار وانخفاض القدرة الشرائية لوحدة النقد أصـبح من بين أهم المشاكل المحاسبية في الاقتصاد المعاصر، وذلك لانعكاساتها السلبية علـى مصـداقية وملاءمة المعلومات المحاسبية وخصوصا في الشركات التي لها صلة بالنشاطات الدولية المختلفـة، ومن بين أهم الأسباب التي لها تأثير على القدرة الشرائية لوحدة النقد يمكن الإشارة إلى أهمهـا وأبرزها[2] :

ا- حدوث فائض أو عجز تجاري في ميزان المدفوعات لكل بلد، لاليث قد يترتب على ذلك في حالة زيادة حجم الصادرات عن الواردات التي تكون فائضا، وهذا يعني زيادة الطلب علـى السلع والخدمات لتلك البلد، ومنه زيادة الطلب على عملتها الوطنية، وبالتالي تـدعيم أسـعار صرفها في مواجهة العملات الأخرى .

ب- طبيعة وحجم الاستثمارات الخارجية، بالإضافة إلى طبيعة التجارة الخارجية، وعلاقـة التبادل التجاري الدولي وتأثير التكتلات الاقتصادية.

ت- طبيعة المداخل المحاسبية المستعملة في علاج مشكلات القياس المحاسبي التي تعاž لأثـار التضخم على القوائم المالية، ومدى اختلاف تطبيق تلك المدخل من بلد إلى آخر، ذلك حسـب درجة وعيها المحاسبي ومستوى الأداء المهني المحاسبي والظروف البيئية المختلفة المرتبطة بكل دولة .

ث- مدى الاختلاف الموجود في معدلات التغير في القوة الشرائية للعملات النقدية المتداولة، وخاصة بين البلد الذي يكون فيه مقر الشركة الأم، والبلدان الأخرى التي يوجد ďا الشـركات التابعة أو الفروع.

ج- اختلاف معدلات وأسعار الفوائد من بلد إلى آخر، ذلك حسب التوجيهات الاقتصادية لكل بلد، على اعتبار أن معدلات الفائدة تعتبر من بين أهم أدوات السياسات المالية.[3]

---

[1] أمين السيد لطفي ، المرجع السابق ، ص.185.

[2] CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., International Accounting, Prentice Hall International, Englewood Cliff New Jersey, 1992,p: 87.

[3] IASC, Normes comptables internationales, Mise à jour 2 000, IASC – OEC – CNCC, Paris, 2001,p : 125.

ح- طبيعة وحجم السلطات الممنوحة للبنوك المركزية العاملة داخل كل بلد في توجيه ورقابة الجهاز المركزي لجميع توسعاته المالية .

هذه جملة من الأسباب التي تؤدي إلى التضخم وما تصاحبه من تغير في القوة الشرائية لوحدة النقد في الشركات متعددة الجنسيات وفروعها وشركاتها التابعة، ومدى انعكاس ذلك على القوائم المالية، وبالتالي فقدان دقة ودلالة القوائم لمصداقيتها.

3-3 أثر التضخم على القياس والتقرير والتقييم المحاسبي :

نتيجة للنقائص التي تشوب المعلومة المحاسبية لدى الشركات متعددة الجنسيات، و التي ترتبط بمسائل التضخم وعوامل تحديد التكاليف و الإيرادات ،فإن هذه المعلومات سوف تنعكس سلبيا على نوعية القرارات ودقة الإجراءات المتخذة اعتمادا على هذه المعلومات و سلامتها.

- إن اتخاذ القرارات من طرف مستخدمي القوائم والتقارير المالية قد يكون في الكثير من الحالات قرارات غير سليمة، نتيجة لاعتمادها على معلومات محاسبية غير دقيقة مثل اعتمادها على مبدأ ثبات وحدة النقد في ظل فترات التضخم خاصة وما يصاحبها من ارتفاع في المستوى العام للأسعار .

- عدم دقة المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء نتيجة لعدم دقة القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية، بالإضافة إلى عدم فعالية القابلية للمقارنة ،وبالتالي افتقاد الدقة و الموضوعية اللازمة لتقييم الأداء العام للشركة[1].

- عند قياس الوحدات الاقتصادية يتعين التمييز بين الربح والاسترداد والتكلفة، وتكون أمام الربح عادة عندما تكون أمام تزايد الإيرادات على قيمة التكاليف التاريخية، وبالتالي يكون الربح الذي تفصح عنه الشركات خلال فترات التضخم تعتبر أرباح وهمية يعني أنها تزيد عن حقيقتها .

- كما نجد عدم دقة وحقيقة المركز المالي للشركة الذي تظهره في دفاترها على اعتبار أنه يوجد ارتفاع عام للأسعار وذلك كنتيجة حتمية التمسك بالقياس التاريخي للأحداث الاقتصادية ولا شك أن درجة القصور في القياس المحاسبي تزداد بشكل جوهري في ظل الارتفاع المستمر في المستوى نتيجة لارتفاع معدلات التضخم[2].

[1] KIESO Donald E., WEYGANDT Jerry J., WARFIELD THIERRY, Intermediate accounting, John Wiley's and Sons, New York, 2000,p: 689.

[2] -LEFEBVRE Francis, Banques, Normes et réglementation comptables, Paris, 1993,p : 385.

- ونتيجة لهذه الأوضاع تشير أدبيات المحاسبة إلى اقتراح جملة من التدابير المحاسبية يمكن من خلالها معالجة الآثار السلبية للقياس المحاسبي التاريخي في ظل فترات التضخم.

- بالنسبة لحركة وسير المخزونات يمكن، استخدام طريقة(LIFO)لتقييم المخزنات أي الوارد أخير يصرف أولا، على اعتبار أنها من أكثر العناصر تأثيرا على كل من صافي دخل التشغيل وإجمالي قائمة الأصول المتداولة ورأس المال العامل.

- قياس تكلفة الاستهلاك السنوية للأصول الثابتة على أساس التكلفة الاستبدالية الجارية بدلا من التكلفة التاريخية، حيث تعكس التكلفة الاستبدالية الجارية [1] للأصل الرأسمالي في تاريخ إعداد القوائم المالية تكلفة جارية لشراء الأصل الجديد المماثل للأصل محل الإهتلاك. و تعرف تلك التكلفة بأنها سعر الشراء للأصل في حالة جديدة من السوق بعد تعديل القيمة بنسبة الإهتلاك عن الفترة التي تم استخدام الأصل فيها في العملية الإنتاجية.

- تكوين احتياطات مقابل التضخم عن طريق حجز جزء من الأرباح المحققة القابلة للتوزيع لمواجهة التكاليف وإحلال الأصول الرأسمالية [2].

4-3 محاسبة القوة الشرائية العامة لوحدة النقد الثابتة :

تعتمد طريقة محاسبة وحدة النقد الثابتة على تعديل عناصر القوائم إلى وحدات نقدية ذات قوة شرائية متجانسة، حيث تعتمد على تعديل المعلومات التقليدية إلى وحدة قياس عامة، بحيث يعبر عن كل المبالغ في شكل وحدات نقدية متساوية في قوتها الشرائية. ويستخدم الرقم القياسي العام للأسعار في تعديل التكلفة التاريخية، وذلك بتغير وحدة القياس على عدم تغيير المبادئ المحاسبية الأساسية المستخدمة في التقرير.

[1]KIESO, Donald E., WEYGANDT Jerry J., WARFIELD Thierry, Intermediate accounting, John Wiley's and Sons, New York, 2001,p: 698.

[2]LEFEBVRE Francis, *Banques, Normes et réglementation comptables,* Paris, 1993,p : 389.

عادة يتم قياس التغيرات في المستوى العام للأسعار عن طريق مقياس عام للأسعار ينسب لسنة الأساس، وذلك بأخذ مجموعة من السلع لقياس التغيرات في أسعارها من فترة إلى أخرى، وعندما يتم تعديل أرقام التكلفة التاريخية، حيث يتم ذلك التعديل بمعادلة رياضية، وذلك بأخذ القيمـة المراد تعديلها وضربها في كسر يمثل بسطه الرقم القياسي للأسعار الجارية، بينما يمثل مقامه الرقم القياسي المقدر الذي يتم تعديله ويعرف عادة المقام بسنة الأساس :

يمكن أن نعبر عن ذلك بالمعادلة التالية :

القيمة المراد تعديلها ×	الرقم القياسي في السنة الحالية
	الرقم القياسي في سنة الأساس

وعند القيام بتعديل القوائم المالية على أساس الوحدة النقدية الثابتة يجب التفرقة بين العناصر النقدية وما يعادلها مثل أوراق القبض أوراق الدفع الاستثمارات التي تدر معدل فائدة ثابت، وحسابات المدينين والدائنين، والتعهدات الواجبة الدفع بمقدار ثابت، ويتم إظهار العناصر النقدية بالقيمة الاسمية في الميزانية،وبين العناصر غير النقدية ، التي تتغير أسعارها مع التغيرات في المستوى العام للأسعار مثل المخزون الأصول الثابتة، والأصول غير الملموسة.[1]

إن مدخل محاسبة الوحدة النقدية الثابتة حصلت على قبول واضح، وذلك لجملة من الأسباب يمكن أن نذكر أهمها :

أ- تعتبر طريقة محاسبة الوحدة النقدية الثابتة هامة من حيث أنها تصور بصفة موضوعية أثـر التضخم على أنشطة الشركة، وذلك باستخدام الأرقام القياسية لمستوى الأسعار،وبالتالي تكون المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية قابلة للمقارنة لنفس شركات الأعمال المتجانسة.

ب- يعتبر مدخل محاسبة الوحدة النقدية الثابتة الذي يقوم على استبعاد آثار تغيرات مستوى الأسعار دون إيجاد أو خلق هيكل جديد في المحاسبة، وإنما أنها تعتمد على نفس القطاع المحاسبي المعتمد عليه في التكلفة التاريخية .

ت- تتميز هذه الطريقة(LIFO) بالتقييم الموضوعي للمخزنات والإهـتلاك المعـدل في استهلاك وصيانة الأصول الثابتة.

[1] LEFEBVRE Francis ,Op-Cit ,p :412.

3-5 منهج التكلفة الجارية:

تمثل التكلفة الجارية، تكلفة الاستبدال لنفس الأصل المملوك للشركة، ويمكن معرفتها عن طريق الرجوع إلى قوائم الأسعار الجارية لتلك الأصل، أو عن طريق ضرب القيمة الدفترية للأصل في الرقم القياس لنفس الأصل، ويعتمد مدخل التكلفة الجارية على تغير أساس القياس ذاته من التكلفة التاريخية إلى أساس القيمة الجارية، على عكس مدخل الوحدة النقدية الثابتة الذي يعتمد على مجرد تعديل الوحدات النقدية التاريخية إلى قوة شرائية ثابتة، وهنا يتعين التفرقة بين العناصر النقدية وغير النقدية في القوائم المالية، بحيث لا يترتب أي تعديل على العناصر النقدية مثل النقديات، وحسابات المدينين، وأوراق القبض أو حسابات الدائنين وأوراق الدفع، عند إعداد قائمة المركز المالي على أساس التكلفة الجارية ومن ثم لا يتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية في ظل محاسبة التكلفة الجارية[1].

و التعديلات تمس العناصر غير النقدية التي تتغير قيمتها مع مرور الزمن مثل الأراضي، المخزنات، الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة، وعند التعديلات تنشأ مكاسب أو خسائر حيازة، يجب أن تظهر في القوائم المالية [2].

3-5-1 مزايا مدخل المحاسبة على أساس التكلفة الجارية :

بعد عرض هذه الطريقة او المدخل يمكن عرض اهم مزاياها في التقييم للمعلومة المحاسبية خاصة :- يعتبر مدخل المحاسبة للتكلفة الجارية مقياسا أفضل للكفاءة حيث أن خصص حساب الاهتلاك على أساس التكاليف الجارية وليس التاريخية، يمكن من الحصول على مقياس أفضل لكفاءة التشغيل.

- أن مدخل محاسبة التكلفة الجارية، يأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار الخاصة في العناصر الفردية، حيث قد يكون المستوى العام للأسعار في تزايد في حين قد تكون الأسعار الخاصة ببعض العناصر في تناقص، كما الشأن بالنسبة للأجهزة الإلكترونية والحاسبات الآلية، في حين أن مدخل محاسبة الوحدة النقدية الثابتة، التي تقوم على استخدام الرقم القياسي العام للأسعار، لا يسمح بمثل تلك التغيرات في الأسعار بنفس الكفاءة مقارنة بمدخل محاسبة التكلفة الجارية[3].

---

[1]KIESO, Donald E., WEYGANDT Jerry J., WARFIELD Thierry, Intermediate accounting, John Wiley's and Sons, New York, 2001,p: 701.

[2]KIESO, Donald E., WEYGANDT Jerry J., WARFIELD Thierry, *Op-Cit, p: 706*.

[3]*Idem, p: 718*.

يساهم مدخل محاسبة التكلفة الجارية في المحافظة على رأس المال المادي، ولتوضيح ذلك يفترض أن هناك أصلا تم اقتناؤه بدولار واحد وتم بيعه بدولارين، كما تم استبداله بمبلغ دولارين أيضا، والسؤال الذي يثار هو :

- ما هو مقدار الدخل الذي يجب التقرير عنه ؟
- وما هو مقدار الضريبة التي يتعين سدادها ؟

ففي ظل إجراءات المحاسبة التقليدية سوف يتم تسجيل وتحقيق دخل مقداره دولار واحد، وقد يتعرض هذا الدخل إلى اقتطاع ضريبي بالإضافة إلى إهمال سداد الأرباح، إلا أنه مع استخدام مدخل محاسبة التكلفة الجارية فلن يكون هناك دخل يمكن خضوعه للضريبة، كما تكون المطالبة بتوزيع الأرباح أقل في غالب الأحيان كما توفر محاسبة التكلفة الجارية تقديرا للتدفقات النقدية المستقبلية[1].

2-5-3 عيوب مدخل المحاسبة على أساس التكلفة الجارية :

لكن ينبغي أن نتطرق إلى بعض الانتقادات التي وجهت إلى هذه الطريقة، استنادا إلى أنه كل فكرة تظهر إلى الوجود هي فكرة ناقصة، وبالتالي وجب أن يقدم لها نقدا، هذا النقد هو في حد ذاته فكرة وبالتالي هي ناقصة بطبيعتها ، وبالتالي ينبغي ظهور فكرة أخرى لنقدها، وهكذا ندخل في جدلية فكرية وعليه يمكن القول أن من أهم الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة يمكن حصرها فيما يلي[2]:

- صعوبة تحديد التكلفة الجارية بصفة دقيقة لكل عناصر القوائم المالية في وقت معين، وبالتالي تكون التكلفة الجارية تخضع للتقدير الشخصي في بعض الأحيان، نظرا لوجود بعض المنتجات لا تباع بشكل شائع، أو وجود سوق جيد لبعض أصول الشركة.

- أن التكلفة الجارية التي يقوم عليها ذلك المدخل ليست دائما مماثلة للقيمة السوقية العادلة، حيث أن قيمة الأصل تعتبر دالة في التدفقات النقدية المستقبلية المتولدة عنها، ومع ذلك فإن تلك التكلفة الجارية لا تكتسب بالضرورة الزيادة في الخدمات المحتملة لذلك الأصل ، وغالبا ما لا يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر القوى الشرائية في نماذج القيمة الجارية .

[1] PRICE WATER, IAS/IFRS 2002-2005, Divergences France, IAS/IFRS, Op-Cit, p: 219.

[2] Idem, p: 222.

6-3 لجنة المعايير المحاسبة الدولية ومشكلة محاسبة التضخم :

تبنت لجنة معايير المحاسبة الدولية الحقيقة القائلة بأن هناك مدارس فكرية مختلفة للمحاسبة عن التضخم وأثر انعكاساته على القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات، واختلاف القوة الشرائية لوحدات النقد في البلدان التي تعمل بها الفروع والشركات التابعة الأجنبية.ولهذا الغرض قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمحاولة معالجة هذه الإشكاليات المطروحة، وذلك بإصدار معايير تتماشى والاقتصاد التضخمي، وفي هذا الإطار أصدرت المعيار رقم 6 وهو التفاعل المحاسبي مع التغير في الأسعار، وسرعان ما تم تعويضه بالمعيار المحاسبي رقم 15 تحت عنوان المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار ، بحيث ينص على ضرورة الإفصاح عن جملة من المعلومات في التقارير المالية للشركات متعددة الجنسيات في ظل التضخم[1]،ويكون الإفصاح عن التعديلات التي طرأت حول القيمة المعدلة للاهتلاكات الخاصة بالأصول الثابتة، وقيمة تعديلات المبيعات، والتكلفة الجارية للممتلكات بما فيها المخزونات، وكذلك التعديلات على العناصر النقدية، والأثر الشامل على الدخل كما ينبغي الإفصاح عن الطرائق المحاسبية المستخدمة في حساب المعلومات السابقة ونوع الأرقام القياسية المستعملة، وفي هذا الإطار دائما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار المحاسبي رقم 21، بعنوان المحاسبة عن آثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبية. المعالجة وإعداد التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم الحاد وذلك حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 الذي ينطبق على القوائم المالية الرئيسية.[2]

3-6-1 طبيعة المعيار المحاسبي الدولي رقم 15:

كما أشرنا إليه عدة مرات فإنه عادة ما يتم إعداد القوائم المالية اعتمدا على تكلفة الحيازة أو التكلفة التاريخية، دون الأخذ بعين الاعتبار انعكاسات تغيرات الأسعار على تلك القوائم المالية، وجاء المعيار المحاسبي رقم 15 ليحاول معالجة هذه المشاكل وجعل مستخدمي القوائم المالية على علم بآثار تغيرات الأسعار على نتائج الأعمال.[3]

وحسب هذا المعيار فإنه يتم إعداد القوائم المالية في الشركات وفقا للتكلفة الجارية بدلا من التكلفة التاريخية، بحيث يتم إعادة وعرض بعض أو كافة عناصر القوائم المالية، مقابل التغيرات في

---

[1]IASCF, the Abbreviated Text IFRSs, IASCF, London 2003, p: 121.

[2] www.focusIFRS.com/IAS21

[3] www.IASPLUS.com/IAS15

المستوى العام للأسعار باستخدام رقم قياسي ملائم، وتتطلب طريقة التكلفة الجارية عادة الاعتراف بآثار التغيرات في الأسعار على الاهتلاك وتكلفة المبيعات[1].

عندما يتم تبني طريقة التكلفة الجارية ينبغي أن يتم الإفصاح عن التكلفة الجارية للأصول الثابتة، بالإضافة إلى المخزون السلعي، وعن كل التعديلات في عناصر القوائم المالية وآثارها على التقارير المالية .

لكن عند تطبيق هذا المعيار في الشركات متعددة الجنسيات طرحت أسئلة من طرف المدراء الماليين حول القيود المحاسبية عن التكلفة التاريخية، وكذلك حول العناصر الأساسية التي ينبغي تعديلها في القوائم المالية من أجل أن يتم عكس آثار الأسعار المتغيرة، والغرض من تلك التعديلات في شكل الأسئلة التالية : - ما هي قيود محاسبة التكلفة التاريخية؟

- ما هي العناصر الرئيسية التي يتعين تعديلها في القوائم المالية من أجل أن يتم عكس آثار الأسعار المتغيرة ؟ وما هو الغرض من تلك التعديلات ؟

إن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا التكلفة التاريخية لا تعطي بالضرورة صورة دقيقة وعادلة عن الوضعية المالية للشركة وعن أداء الشركة الحالي والمستقبلي، لذلك فلهذا الأسلوب قيود وحدود،على اعتبار أن الاهتلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية يعتبر مجرد مقدار مبني على أساس عمر إنتاجي تقديري، كما أن الاهتلاكات لا تأخذ في الحسبان التكلفة الفعلية لاستبدال الأصول بأسعار جارية[2] . كما أن الأرباح لا تعكس التكاليف الفعلية والتي تتضمن اهتلاك الأصول عند نقطة معينة، بحيث أن تحديد الربح عند تدنيه تحميل تكاليف الإهتلاك انطلاقا من التكلفة التاريخية وتحميل المبيعات عند التكلفة التاريخية للمخزون، وليس على أساس التكلفة الجارية ، يمكن أن يؤدي هذا الطرح إلى استنفاذ رأس المال للشركة من خلال وجود أعباء مرتفعة للضرائب وكذلك توزيعات الأرباح .

كما أنه يكون من الصعب أن يتم تقدير التقييم الحقيقي للشركة في ظل قواعد التكلفة التاريخية، ومنه صعوبة إعطاء تعبير للحسابات خلال فترة معينة من الزمن حيث أن كل سنة ترتبط بقوة شرائية مختلفة .

1 www.focusIFRS.com/IAS15.

2 PRICE WATER, Op-Cit, p: 224.

أما فيما يخص التعديلات الرئيسية التي يمكن القيام بها تشمل بنود تعديل قيمة اهتلاك الأصول الثابتة يتم تعديله على أساس القيمة الجارية، ومن ثم يتأسس عبء الاهتلاك الخاص بالفترة على أساس القيمة الجارية، ومنه يتم تحقيق صافي الربح بذلك التعديل.[1]

2-6-3 التقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم الحاد :

إن إعداد التقارير أو القوائم المالية في ظل اقتصاد تضخمي دون إعادة عرضها وفقا لهذه الحالة التضخمية أو علاجها، تكون التقارير المالية غير مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، ونص المعيار المحاسبي رقم 29 على ضرورة إعادة تعديل وعرض القوائم المالية للشركات التي تعمل داخل اقتصاد يعاني من آثار تضخمية حادة.[2]

وعادة نكون أمام اقتصاد تضخمي حاد عندما يفضل المجتمع بوجه عام الاحتفاظ بثروته في أصول غير نقدية أو في عملة أجنبية مستقرة نسبيا، وأن يقترب معدل التضخم خلال ثلاث سنوات مجمعة 100% أو أكبر ومتوسط أكثر من 26%.

أما المعالجة المحاسبية لهذه المشاكل ويكون بإعادة إعداد وعرض القوائم المالية للشركات وفقا للقيمة الحالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، وتحل القوائم المالية المعدلة محل القوائم المالية العادية حسب التكلفة التاريخية ولن يتم استخدامها كقوائم مالية مكملة، كما يشترط هذا المعيار العرض المنفصل للقوائم المالية العادية .

3-6-3 إعادة عرض القوائم المالية المعدة حسب التكلفة التاريخية :

لإعادة إعداد القوائم المالية ينبغي اتباع إجراءات معينة وقواعد عامة ، بحيث يتم إعادة عرض الأرقام المقارنة بوحدة القياس في تاريخ قائمة الميزانية ، وحتى القيم النقدية في السنة السابقة يتم تعديلها عن طريق رقم قياسي للتضخم للسنة الحالية.[3]

و يتم استخدام رقم قياسي عام للأسعار يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة، ويتم استخدام عملة أجنبية مستقرة نسبيا عندما لا يكون ذلك متاحا، ونبدأ عملية إعادة العرض من بداية السنة المالية التي فيها تم تحديد التضخم الحاد، وعندما يتوقف التضخم الحاد ينبغي أن تتوقف عملية إعادة العرض .

---

[1]OBERT Robert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2003,p : 412.

[2]www.focusIFRS.com/ias29

[3]www.ias.org/ias21

أما عن العناصر التي ينبغي إعادة عرضها في قائمة الميزانية تشمل ما يلي[1] :

- لا يتم إعادة عرض العناصر النقدية،

- يتم إعادة عرض العناصرغير النقدية في ضوء وحدة القياس الجارية عن طرق تطبيق التغيرات في الرقم القياسي أو وحدة العملة على القيم الدفترية من تاريخ الحيازة، أو بالقيم العادلة في تواريخ التقييم.

- لا يتم إعادة تصوير الأصول غير النقدية إذا ما ظهرت بالقيمة القابلة للتحقق أو القيمة العادلة أو القيمة القابلة للاسترداد ،في تاريخ قائمة الميزانية ، عند بداية الفترة الأولى التي يتم خلالها تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 29.

- يتم إعادة تصوير مكونات حقوق الملكية باستثناء الأرباح المحتجزة أو أي فائض ناتج من إعادة التقييم من تاريخ مساهمة المكونات، وفي نهاية الفترة الأولى وبشكل لاحق لها يتم إعادة عرض كافة مكونات حقوق الملكية من تاريخ المساهمة.

- يتم إعادة عرض كافة عناصر قائمة حسابات النتائج، ويتم تضمين أي مكاسب أو خسائر في صافي المركز النقدي في صافي حسابات النتائج ، وقد يتم تقدير ذلك المقدار عن طريق تطبيق التغير في الرقم القياسي العام للأسعار على المتوسط المرجع لصافي الأصول والالتزامات النقدية .

3-6-4 إعادة تصوير القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة الجارية :

عندما تقوم إحدى الشركات التابعة أو الفروع الأجنبية بإعداد تقارير في ظل اقتصاد ذي تضخم حاد فإن القوائم المالية تمثل تلك الشركات، ينبغي أن يتم إعادة تصويرها أولا طبقا للمعيار المحاسبي رقم 29، ويتم ترجمتها بعد ذلك عند سعر الإقفال كما لو كانت الشركات أجنبية طبقا للمعيار المحاسبة الدولي رقم 21[2] .

من خلال المحاسبة الدولية و مشكلة تغيرات الأسعار على اعتبار ان المحاسبة عموما تفترض ثبات وحدة النقد لكن رغم الإيجابيات إلا أن هذا الافتراض لا يخلو من جملة من السلبيات والنقائص ويمكن ملاحظة مايلي[3]:

[1] امين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص753.

[2] www.iasb.org/ias21

[3] OBERT Robert, Pratique des normes IAS/IFRS,Op-Cit ,p : 256.

- قد يترتب على طريقة التكلفة الجارية زيادة في التكاليف الإضافية التي تترتب عن إعداد القوائم المالية اللازمة حسب مدخل محاسبة الوحدة النقدية الثابتة عن المنافع والعوائد المنتظرة للحصول على معلومات ملائمة كافية.

- كما أن مدخل محاسبة الوحدة النقدية الثابتة يفترض أن التضخم يؤثر بصورة متساوية على كل الشركات وعلى كافة أنواع الأصول والتكاليف، وهو افتراض غير واقعي .

- إن إعداد القوائم المالية المعدلة على أساس الوحدة النقدية الثابتة ليست مؤهلة لتوفير معلومات عن الأسعار الجارية للسلع والخدمات المحددة أو الخاصة ،فهذا النوع من المعلومات يتم توفيره عن طريق المحاسبة على أساس القيمة الجارية.

- إن تحديد التاريخ الزمني الذي يتم على أساسه قياس التغيرات في المستوى العام للأسعار وتعديل القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في عملية القياس المحاسبي يعد من أهم الصعوبات التي تواجه التطبيق العملي لهذا المدخل المحاسبي .

ورغم أن طريقة محاسبة وحدة النقد الثابتة وجدت رواجا واسعا في أمريكا الجنوبية إلا أن الاتجاه الحالي يبدو موجها نحو تبني مدخل القيمة الجارية.

4- مشكلة أسعار التحويلات الدولية :

من خلال هذه الفقرة نحاول تناول أهمية أسعار التحويلات الدولية ،أهدافها و مداخلها.

4-1 مفهوم أسعار التحويلات الدولية :

ان الاختلافات البيئية من بلد إلى آخر، من حيث اختلاف المعدلات الضريبية الخاصة بدخل الشركات، أو اختلاف تكاليف الإنتاج للسلع والخدمات، واختلاف تكلفة الاقتراض، هذا أدى إلى انتشار الشركات متعددة الجنسيات، وزيادة حجم التجارة الدولية، وتهدف هذه الشركات من وراء ذلك إلى البحث عن أسواق عالمية جديدة ومن أجل نقل التكنولوجيا وتوفير فرص العمل داخل البلدان التي توجد بها الشركات التابعة، كما لعبت هذه الشركات دورا هاما خصوصا في مجالات نقل التكنولوجيا الحديثة سواء في مجالات الإنتاج والتسويق، أو في إدارة الأعمال، ونجد ذلك حاليا في ما تقدمه شركة مثل بريتش بترو ليوم BP في الجزائر، حيث تستعمل حاليا تكنولوجيات عالمية في مجال إدارة الأعمال والأنظمة المحاسبية مثل نظام Oracle ، Business objects، Maximo و Opman.

كما لعبت الأنظمة المحاسبية دورا حيويا في مساعدة إدارة الشركات متعددة الجنسيات ،في تحديد الإستراتيجيات الخاصة بأسعار التحويل الخاصة بالسلع والخدمات، بين مجموعة الشركات التابعة والفروع الأجنبية، وبينها وبين الشركة الأم[1].

وتعتبر معدلات الضرائب الدولية وأسعار التحويلات الدولية، ذات ارتباط وثيق ببعضها البعض حيث يؤثر كل من النظم الضريبية وأسعار التحويل على القرارات الإدارية للشركة.

وتحديد أسعار التحويل بالنظم والمعدلات الضريبية، وحظي موضوع أسعار التحويل باهتمام كبير من طرف العديد من الأطراف لارتباطه بقرارات الشركات متعددة الجنسيات[2] .

[1]OBERT Robert, Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Dunod, Paris,1994,p :211.

[2]CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., International Accounting, Prentice Hall International, Englewood Cliff New Jersey, 1992, P: 523.

2-4 أهداف التسعيرات الدولية :

تتركز أساسا أهداف أسعار التحويلات الدولية والمحلية ، في السعي وراء معدلات جمركية أخرى، ومعدلات ضريبية أقل بالإضافة إلى خلق مركز تنافسي أحسن، وتدعيم علاقة حكومية أفضل. أما بالنسبة للأهداف الخاصة بأسعار التحويلات المحلية فهي تتضمن استقلالية أكثر للأقسام، حوافز أكبر للمديرين مع تحقيق أداء أفضل وعموما فإن نظام أسعار التحويلات الذي تتبناه الشركات متعددة الجنسيات يهدف إلى التوازن بين الأهداف المتعارضة أحيانا ويمكن عرض الأهداف فيما يلي[1] :

- تحقيق أهداف استراتيجية ،قد يحدث أن تتعارض أهداف الشركة التابعة مع أهداف الشركة الأم، بحيث أن أسعار التحويلات التي تؤدي إلى ضرائب شاملة أكبر ،قد يكون ناتج مباشرة عن القرار الذي يتأسس على المصلحة الخاصة للمدير المحلي المرتبط بالتقرير عن ربح أعلى ممكن للشركة التابعة .

- التحرر من الإدارة المحلية لاتخاذ قرارات مؤثرة على أدائها، ويتم ذلك عندما تكون للشركة وحدات قانونية واقتصادية منفصلة داخل نفس مجموعة الشركة الأم[2].

3-4 مشاكل تحديد أسعار التحويل للشركات متعددة الجنسيات :

لقد أدت عملية وضع استراتيجية لأسعار التحويل بين الشركة الأم وفروعها والشركات التابعة إلى بروز العديد من المشاكل، والتي لم تكن تظهر في حالة تسعير التحويلات المحلية أو الداخلية، وكانت هذه المشاكل ناجمة عن عدم توافر المواد الخام التي تستخدم كمبيعات أو كمدخلات في العملية الإنتاجية في إحدى الوحدات لأهميتها في بلد أجنبي، وبالتالي يمكن استيراد (أو تحويل) هذه المواد بوحدات أجنبية من وحدات الشركة متعددة الجنسية، والتي تمارس عملياتها في بلدان أخرى للاستفادة من المزايا النسبية المتاحة بين البلدين المضيفتين.

---

[1]OBERT Robert, Op-Cit, p: 215.

[2]CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., *Op*-Cit, p: 541.

وفي حالات أخرى وبهدف تخفيض التكاليف الصناعية الإجمالية وتحقيق معـدلات مرتفعـة في الأرباح، تقوم الشركة بتنفيذ بعض مراحل العملية الإنتاجية في بعض البلدان التي تتوافر بها اليـد العاملة المنخفضة الأجر، ثم تقوم الشركة التابعة بتصديرها (تحويلها) إلى الفروع أو الشركة الأم في بلد آخر بغرض إتمام عملية التصنيع، في بعض الأحيان تقوم الشـركة الأم بإعـداد عمليـة البحوث والتطوير لجميع الفروع والشركات التابعة أو تقوم بعملية حملـة إعلانـات إشـهارية للشركات التابعة أو أن تقوم الشركات التابعة بعملية الصيانة للمجموعة ككل، أو أن يقوم أحد الفروع بعملية التسويق، وهنا تطرح مشكلة أسعار التحويل بالنسبة لهذه الخدمات[1] .

وجود تدفقات نقدية دولية بين الفروع الأجنبية للشركات متعددة الجنسـيات، في شـكل قروض أو سداد قروض، وكل ما سبق يؤدي إلى مواجهة العديد من المشاكل للشركات متعددة الجنسيات ،وذلك عند تصميم قطاع لتسعير التحويلات، أضف إلى ذلك اختلاف التشـريعات والقيود الحكومية بشكل واسع بين البلدان المختلفة، واختلاف المعدلات الضريبية المطبقة علـى دخل الشركة. ولذلك تسعى الشركات متعددة الجنسيات إلى استخدام أسعار التحويل في تحقيق أقصى ربح في البلدان ذات معدلات ضريبية منخفضة وتحويلها بعيدا عن البلدان ذات المعدلات الضريبية المرتفعة[2].

قد تلجأ الشركة متعددة الجنسيات إلى استخدام أسعار التحويل في تدعيم المركز المالي ونتائج الأعمال لأحد فروعها، أو الشركات التابعة ،في بلدان أجنبية ،بغرض تدعيم المراكز التفاوضية، و بهدف الحصول على قروض محلية أو بعض التسهيلات ،عن طريق تحميل الفرع الأجنبي بأسعار تحويل منخفضة لمدخلاته من المواد الأولية والسلع شبه المصنعة ثم منحه أسعار تحويـل مرتفعـة لمنتجاته التامة الصنع[3].

---

[1] CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., Op-Cit, P: 528.

[2] Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales, Questions relatives' à la comptabilité et à la publication au niveau international: Examen de 1988,Nations Unies, New York,1989, p :112.

[3] CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., *Op-Cit*, p: 552.

4-4 طرائق أسعار التحويل في الشركات المتعددة الجنسيات :

عندما تكون هناك مبادلات بين الشركة الأم وفروعها أو بين الشركات التابعة والفروع فيما بينها، تنشأ عادة مشاكل جوهرية وهي كيف يتم تحديد أسعار التحويل بين تلك الفروع مقابل بيع السلع أو تقديم الخدمات، وهذا يطرح عدة صعوبات لتحديد سعر التحويل، من مثل ما هو السعر الذي يحكم هذه التحويلات، وتزداد المشكلة تعقيدا إذا كانت الشركة التابعة تبيع جزء من منتجاتها إلى شركة تابعة أخرى أو إلى الشركة الأم وجزء أخر إلى أطراف خارجية عن المجموعة متعددة الجنسية ككل.

وعموما تستخدم الشركات متعددة الجنسيات مجموعة من مداخل أسعار التحويلات للسلع والخدمات والتي يتم انتقالها بين الفروع والشركات التابعة الأجنبية وبينها وبين الشركة الأم، وتتضمن التسعيرة على أساس سعر السوق، التسعيرة على أساس سعر التكلفة، وأحيانا التسعيرة على أساس سعر تفاوضي[1].

1-4-4 طريقة أسعار التحويل على أساس أسعار السوق :

رغم وجود بعض الصعوبات عند تطبيق مبدأ أسعار السوق على أسعار التحويلات، حيث قد لا يكون هناك سوق تنافسي، وقد لا تكون المنتجات أو الخدمات المحمولة داخليا، مماثلة لتلك المنتجات أو الخدمات المباعة في السوق التنافسي المفتوح، رغم هذا فإنه قد ينظر إلى تحديد أسعار التحويل حسب أسعار السوق التنافسي، على أنه مدخل أفضل لتحديد أسعار التحويل، ويرجع ذلك إلى أنه يتماشى مع أهداف مراكز الربحية، كما يعكس ذلك وجود تنافس بين الفروع وكأن هناك استقلالية أو نوعا من الانفصال.

2-4-4 طريقة أسعار التحويل على أساس التكلفة :

إن تطبيق مبدأ سعر التكلفة على أسعار التحويل يطرح جملة من الطرائق البديلة حيث، قد يتم تحديد سعر التحويل على أساس أدنى تكلفة وهي تعادل التكاليف الإضافية للقطاع البائع حيث يكون حساب التكاليف المتغيرة فقط.

كما نجد في بدائل أخرى يتم حساب التكلفة المتغيرة مضافا إليها هامش الربح، و بعدها يتم تحديد سعر التحويل على هذا الأساس، أو يتم حساب التكاليف الكلية مضافا إليها هامش الربح

[1] Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales, Op-Cit, p :118.

فإنه يتم حساب كل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة معا، كما يمكن حساب سعر التحويل على أساس استخدام التكاليف المعيارية، بدلا من التكاليف الفعلية[1]

3-4-4 طريقة أسعار التحويل التفاوضية :

يتم الاتفاق بين البائع والمشتري أي بين الشركات التابعة داخل الشركة متعددة الجنسية والتي يتم بينها تحويل سلع أو خدمات ، يتم الاتفاق على سعر مقبول بين الطرفين، ومن خلال ذلك ينبغي تحديد سعر تحويل يراعى كل الظروف من حيث أسعار السوق ، ووجود طاقة عاطلة مثلا غير مستغلة في الشركة التي تقوم بالبيع ، وكل هذا يتم مناقشته بين مديري الشركات التابعة سواء البائعة أو المشترية[2]

5-4 الطريقة المثلى :

ينبغي على كل الشركات متعددة الجنسيات أن تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، هدف تسعير التحويلات، انسجام وتوافق الأهداف وتقسيم أداء الشركات التابعة ،ودرجة الاستقلالية الذاتية التي تتمتع بها الفروع في ظل التنظيمات المركزية المتعددة الجنسيات، وعلى هذا الأساس يتم تحديد سعر التحويل الأمثل بحيث يكون[3]:

سعر التحويل الأمثل = التكاليف الإضافية لكل وحدة + تكاليف الفرصة لكل وحدة للقطاع البائع

ويقصد بتكاليف الفرصة للوحدة الواحدة هامش المساهمة لكل وحدة يتم التضحية بها عن طريق القطاع البائع بسبب التحويل الداخلي للوحدة من السلع والخدمات بدلا من بيعها في الأسواق الخارجية، وإذا كان القطاع البائع يعمل عند الطاقة الكاملة فإنه يكون[4] :

تكاليف الفرصة للوحدة الواحدة = سعر السوق – التكاليف المتغيرة للوحدة الواحدة

[1]CHOI Frederick D.S, MUELLER Gerhard G., *Op-Cit,* p: 561.

[2]Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales, Op-Cit, p :121.

[3]أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص763.

[4] نفسه، ص.765.

وعموما فإن التكاليف الإضافية يتم تسجيلها في النظام المحاسبي، أما تكاليف الفرصة فلن يتم تسجيلها في أي نظام محاسبي.

الحالة العاطلة: عندما تكون هناك طاقة عاطلة بمعنى هناك طاقة غير مستخدمة في القطاع فإن لا تكون هناك تكاليف فرصة بديلة للتحويلات الداخلية، بمعنى أنها تكون منعدمة و بالتالي يكون[1]:

السعر الأدنى للتحويل = التكاليف الإضافية لكل وحدة + صفر

من خلال هذه الفقرة يمكن القول ان الشركة متعددة الجنسيات تسعى إلى تحديد أسعار تحويل سلع وخدمات بين فروعها الأجنبية،أو بينها أو بين الشركة الأم، تزيد عن القيمة الحقيقية أو أسعار تحويل منخفضة كثيرا، وذلك بهدف السيطرة على الأسواق المحلية. كما تواجه الشركات متعددة الجنسيات العديد من المخاطر الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، نظرا للتقلبات السريعة في المجالات المحيطة ببيئة الأعمال الدولية، ولذلك تواجه الاستثمارات الأجنبية في هذه الشركات العديد من المخاطر، ومنه تلجأ إلى استخدام أسعار التحويل لمواجهة تلك المخاطر والعمل على تخفيض آثارها السلبية إلى أقل درجة ممكنة خلال تحويل الأرباح ورؤوس الأموال المستثمرة.

و عموما يمثل سعر التحويل قيمة السلع والخدمات المحتسبة والمحولة بين الفروع التي تجمعها ملكية واحدة سواء محلية أو دولية، ويمثل سعر التحويل الدولي المقابل الذي يحصل عليه القطاع داخل الشركة من قطاع آخر مقابل تحويل سلع أو أداء خدمة، وقد يكون القطاع شركات تابعة أو أي فرع من الشركة الأم، وتتأثر التسعيرات الدولية بالنظم الضريبية والمعدلات الضريبية في البلد الذي تعمل به الشركة الدولية.

[1] امين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ، ص766.

5- نظام المحاسبة الضريبية على المستوى الدولي :

نتناول من خلال هذه الفقرة النظم الضريبية الدولية، التباين في حجم الأعباء الضريبية التي تتحملها الشركات متعددة الجنسيات ،و أشكال الحوافز الضريبية للاستثمارات الأجنبية.

5-1- طبيعة نظام المحاسبة الضريبية الدولية :

للقوانين الضريبية المختلفة في البيئة الدولية التي تعمل بها الشركات متعددة الجنسيات لها تأثير مباشر على الاستثمارات الدولية، ويعتبر مشكل اختلاف النظم الضريبية من أهم الصعوبات التي تواجه هذه الشركات بعد موضوع العملة الأجنبية.

ففي الاقتصاديات المتطورة يتم أيضا تغيير المعدلات الضريبية تبعا للتطورات الجديدة التي تحدث في الاقتصاد محليا ودوليا، بالإضافة إلى توفير حوافز الاستثمار الأجنبي، واستبعاد منافذ التهرب الضريبي.

كما يوجد نوع من الاتفاق العالمي على أن دخل الشركات متعددة الجنسيات من المصادر المحلية، ينبغي أن يخضع لنفس المعدل الضريبي الذي يتم فرضه على دخل الشركات المحلية،و كيفية تحديد الدخل الضريبي المكتسب من المصادر الأجنبية، فهناك قاعدة مقبولة بشكل متعارف عليه،محتواها أنه لكل بلد ذي سيادة الحق في فرض الضرائب على المداخيل المتولدة داخل حدوده الإقليمية لزيادة موارده الحكومية[1].

5-1-1 النظام العالمي الشامل

حسب هذا المدخل فالشركات متعددة الجنسيات ملزمة بدفع الضرائب عن المداخيل المتولدة من عملياتها المحلية داخل الحدود، بالإضافة إلى كافة المداخيل المتولدة من جميع فروعها الخارجية والشركات التابعة لها في مختلف بلدان العالم، ولا شك أن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى الازدواج الضريبي بمعنى نفس الدخل يخضع للضريبة في بلدين.

ولذلك يلجأ عادة إلى الاتفاقات الضريبية بين البلدان لمنع الازدواج الضريبي، أو عن طريق التأجيل الضريبي للدخل من المصادر الأجنبية حتى يتم حصول الشركة الأم على توزيعات الأرباح من قطاعاتها الأجنبية[2].

[1] COZIAN Maurice, Précis de fiscalité des entreprises, LITEC, Paris, 9è édition, 1985,p : 66.

[2] *Idem*, p : 66.

5-1-2 النظرية الكلاسيكية

النظام الكلاسيكي يعتمد على فرض الضريبة على الدخل ، و بالتالي تخضع الأرباح المحققة عن طريق الشركات متعددة الجنسيات للضرائب مرتان، الأولى عند تحقيق الأرباح والثانية عند استلام الأرباح، فحين تحاول النظام المتكامل تفادي الازدواج الضريبي عن طريق فرض الضريبة على الدخل بشكل متفاوت اعتمادا على ما إذا كان قد تم توزيعه على حملة الأسهم.[1]

5-2 نظرية الضرائب غير المباشرة الدولية :

كما تعتبر الضرائب غير المباشرة المصدر الأساسي للموارد الحكومية في العديد من البلدان، وللضرائب غير المباشرة أشكال عدة وتسميات مختلفة، فقد تفرض على إجمالي المبيعات عند جميع مراحل الإنتاج، وقد يطلق عليها بضريبة الإنتاج إذا ما تم فرضها في آخر مرحلة إنتاج، وقد يطلق عليها الضريبة العامة على المبيعات، إذا ما تم فرضها على أسعار البيع للمنتجات أو الخدمات عن كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

5-3 الأعباء الضريبية والتخطيط الضريبي على المستوى الدولي

5-3-1 الأعباء الضريبية التي تتحملها الشركات المتعددة الجنسيات :

تختلف وتتباين التكاليف والأعباء الضريبية التي تتحملها الشركات التي تمارس النشاطات الدولية في العديد من بلدان العالم، ويرجع ذلك إلى جملة من العوامل لعل أهمها الاختلاف الواضح في معدلات الضريبة على دخل الشركات، بالإضافة إلى وجود اختلاف حول المصاريف الواجبة الاقتطاع من الإيرادات المحققة، وذلك للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، مثل معالجة تكاليف البحوث والتطوير، هل تعتبر كأعباء تحمل على قائمة حسابات النتائج، أم يتم رسملتها على مدار عدة فترات زمنية ،بالإضافة إلى اختلاف الطرائق في تقييم المخزونات.[2]

كما يتوقف التباين في حجم الأعباء الضريبية للشركات متعددة الجنسيات على ظروف كل بلد، بحيث إذا كانت هناك تحفيزات ضريبية للاستثمارات الأجنبية يكون هناك تخفيف للعبء الضريبي على هذه الشركات، والعكس فإنه في حالة ما إذا كان هناك بلد ما لا يرغب في التوسع

---

[1]DEGONZAGUE Philippe, Les impôts différés dans les comptes consolidés. La nouvelle norme américaine FAS 109, Caractéristiques, utilisation en France et problèmes particuliers d'application, Mémoire d'expertise comptable, Paris, 1993,p : 59.

[2]KLEE Louis, La comptabilité des sociétés dans la C.E.E., La Villeguerin, Paris,1992,p : 69.

في الاستثمارات الأجنبية، فإنه يقوم باستخدام المفهوم الواسع للدخل وبالتالي زيادة الأعباء الضريبية على الشركات .

بالإضافة إلى ما سبق فإن الاختلافات في التشريعات والقوانين والنظم الضريبية كل هذا يساهم في التباين واختلاف العبء الضريبي، وكذلك الاختلاف في إدارة الأجهزة الضريبية ومدى توافر الإمكانيات المادية والبشرية، ومدى السلطات الممنوحة لها، وتباين طرائق وإجراءات الفحص والربط الضريبي مع استخدام الوسائل والأدوات التقنية الحديثة في كافة مراحل العمل الضريبي.

كما أن يوجد في بعض البلدان ما يسمى بالحماية الضريبية للأعمال الدولية التي تمتلكها الشركات متعددة الجنسيات والتي من خلالها يتم تخفيض العبء الضريبي .

2-3-5 التخطيط الضريبي الدولي

تلجأ الشركات متعددة الجنسيات إلى عملية التخطيط الضريبي، وذلك بهدف اتخاذ القرارات الاستثمارية الأجنبية، أو بهدف ترشيد القرارات الاستثمارية عن طريق التخطيط الضريبي الملائم في إطار العديد من الدراسات حول الموقع الجغرافي للشركات التابعة أو الفروع، وكذلك الأنشطة الخاصة بالصادرات، وذلك بغية تحديد الأنشطة الاقتصادية التي تتمتع بمزايا ضريبية تمكن هذه الشركات من الاستثمار فيها.

ولهذا الغرض تقوم الشركات بدراسة كل ما يتعلق بالصادرات مهما كان نوعها سواء سلع أو خدمات أو حتى التكنولوجيا، وما يترتب عنها من ضرائب، كما يقوم بالتخطيط الضريبي لأداء الأنشطة والعمليات بالخارج لشركات التابعة والفروع، بغية تخفيض العبء الضريبي على المجموعة متعددة الجنسيات ككل .

كما ينبغي دراسة الموقع الجغرافي للعمليات الأجنبية، وذلك من حيث أن هناك عوامل تؤثر بصفة مباشرة في عملية التخطيط الضريبي لاختيار الموقع الملائم الممارسة النشاطات الدولية، هذه العوامل تتمثل في الحوافز الضريبية الممنوحة، المعدلات الضريبية بالإضافة إلى الاتفاقيات الضريبية[1].

[1] Djamila ANNAD, Fiscalité pétrolière et promotion des investissements en matière d'hydrocarbures, groupement Sonatrach, Alger.

5-4 الحوافز الضريبية للاستثمارات الدولية

من خلال الأعباء الضريبية الضخمة التي تتحملها الشركات متعددة الجنسيات تسعى للحصول على امتيازات ضريبية، وهذا ما نتناوله من خلال عرض أهمية الحوافز الضريبية، وأشكالها .

5-4-1 طبيعة وأهمية الحوافز الضريبية :

تعتبر الحوافز الضريبية بمفهومها العام الذي يعني استخدام الضرائب كسياسة تحفيز للمستثمرين على اتباع سلوك معين أو نشاط محدد يساعد على تحقيق أهداف الدولة، وذلك عن طريق منح إعفاءات ضريبية، يمكن من خلال ذلك تحقيق السياسة الضريبة لمبتغاها وهو زيادة الاستثمار وتنمية الادخار، لكن تعتبر الحوافر الضريبية مؤثرة من جانبين أولهما قد يكون سلبيا والثاني إيجابيا، فالجانب الأول يتمثل في تخفيض حصيلة الدولة المالية، وهذا يعني انخفاض مواردها على اعتبار أن هذه الحوافز تعتبر تنازلا من طرف الدولة عن جزء من الضريبة لصالح المستثمرين والمدخرين طبقا لأهداف معينة، لكن من الناحية الإيجابية للحوافز الضريبية يمكن تدفق الاستثمارات أو حدوث رواج استثمار يمكن من خلاله إصلاح الأوضاع الاقتصادية القائمة أو تطويرها،[1]

وخلق فرص تشغيل محلية، وتشجيع التنمية، وجلب الاستثمار ذي التكنولوجيا العالية، وتشجيع المنتجات الموجهة إلى التصدير.

5-4-2 أشكال الحوافز الضريبية للاستثمارات الأجنبية :

تعتبر الحوافز الضريبية من أهم الأدوات التي نستعملها الدول في جلب الاستثمارات الأجنبية أو تشجيع الصادرات، وتتمثل هذه الحوافز في الإعفاءات الضريبية الممنوحة للمستمرين مقابل الاستثمار في مجال معين أو الوفاء بجملة من الشروط محددة ،كالاستثمار في صناعات محددة أو توظيف اليد العاملة الوطنية، أو استعمال تكنولوجيا معينة ذات خصائص نوعية[2] .

وتوجد العديد من الصور والأشكال للحوافز الضريبية يمكن إجمالها فيما يلي :

- تخفيض معدل الضريبة خلال فترة معينة .
- إعفاءات ضريبية على الدخل المكتسب من البحوث والتطوير وفقا قواعد محددة مسبقا.

[1] انظر : أمين السيد أحمد لطفي، تحليل وتقييم الحوافز والإعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها ، دار النهضة، القاهرة، 1997.

[2] انظر : أمين السيد/ ،المرجع السابق.

- عدم فرض ضريبة على توزيعات الأرباح .
- تأجيل ضريبة الدخل .
- الإعفاءات من الرسوم الجمركية مع المعدات والآلات ذات التكنولوجيا العالية .
- الإعفاءات الضريبية الخاصة بالقيمة المضافة .

5-5 العوائق الضريبية لتمويل الاستثمارات الدولية :

تقوم الشركات متعددة الجنسيات بالاستثمارات الدولية، عن طريق تمويل هذه النشاطات عبر عدة بلدان، وهنا ينبغي الإشارة إلى كيفية تمويل الاستثمار الدولي، حيث تكون الشركة متعددة الجنسية إما أمام استخدام القروض أو إصدار سندات أو عن طريق إصدار أسهم، وغالبا ما تختلف المعاملة الضريبية للقروض عن تلك المعاملة الضريبية لرأس مال الملكية[1] .

فالتمويل عن طريق القروض المحملة بالفائدة تتمتع بمزايا ضريبية في البلد الذي تكون فيه الاستثمارات، وهنا نجد أيضا اختلاف القوانين الضريبية من بلد إلى آخر في مجال التعامل مع مصادر التمويل للاستثمارات الدولية، حيث تنشأ المشاكل المرتبطة بزيادة القروض عن حقوق الملكية، بسبب أن معظم النظم الضريبية تعامل القروض عن حقوق الملكية بشكل مختلف، حيث تكون المعاملة الضريبية المختلفة بين رأس المال القروض مقارنة برأس مال الملكية يؤثر على قيام الشركات متعددة الجنسية بالتبويب الخاطئ لرأس المال الملكية، واعتبارها رأس المال، وذلك لاكتساب مزايا ضريبية[2].

فعندما تحصل شركة تابعة على قروض من الشركة القابضة أو الشركة الأم ، فإن الفائدة على القروض سوف تعامل على أنها مصروف قابل للخصم من ضرائب الدخل بشرط أن يكون المعدل ملائما .

في حين أن في حالة التمويل عن طريق رأس المال الأسهم، فإن العائدات على رأس المال تتمثل في صورة توزيعات الأرباح وفي بعض البلدان فإن مدفوعات توزيعات الأرباح المسددة للمساهمين ، غير قابلة للاستقطاع الضريبي طبقا لأغراض ضريبية[3] .

---

[1]RIVES Louis, Obsession fiscale et administration des entreprises, Essai sur le rapt de la comptabilité par le fisc, Pelhade, Bordeaux, p : 205.

[2]DEGONZAGUE Philippe, Les impôts différés dans les comptes consolidés. La nouvelle norme américaine FAS 109, caractéristiques, utilisation en France et problèmes particuliers d'application, Mémoire d'expertise comptable, Paris, 1993,p :87.

[3]RIVES Louis, *Op-Cit*, p : 210.

5-6 ضرائب الدخل المؤجلة :

يمكن القول بأن ضريبة الدخل المؤجلة هي عبارة عن عوائد ضريبية مستقبلية حيث تمثل أرباحا تم إخضاعها للضريبة من قبل، ولكن لم يتم التقرير عنها في قائمة حسابات النتائج بعد، لذلك فإن ضرائب الدخل التي تم تسديدها من قبل على ذلك الدخل تعتبر في الحقيقة بمثابة مصاريف مدفوعة مقدما سميت بضريبة الدخل المؤجلة ، هذه الضريبة المؤجلة تمثل التزاما مستقبليا نتيجة الأرباح الحالية أو عن الفترات السابقة والتي تم التقرير عنها سابقا في القوائم المالية، إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة بعد .

5-6-1 الاختلافات الزمنية المؤقتة :

في الولايات المتحدة الأمريكية تعرف ضرائب الدخل المؤجلة بمدخل الأصل والالتزام، والذي ينص على ضرورة الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة، أو الأصول الضريبية المؤجلة لضرائب الدخل، التي سوف يتم فرضها أو استعادتها ، على الفروقات الزمنية المؤقتة، بين قيمة الدخل الخاضع للضريبة وقيمة الدخل المحاسبي قبل الضريبة.

تهتم المحاسبة الدولية بهذا الجانب، من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، والذي يتضمن ضرائب الدخل المؤجلة[1] . وأن الضرائب المؤجلة يتم التقرير عنها في قائمة الميزانية، وما ينص عليه المعيار يتوافق مع المعايير الأمريكية، ورغم ذلك ينبغي الإشارة إلى الفروقات الموجودة بين هذا المعيار والمبادئ المحاسبية الأمريكية المتعارف عليها وهذا حسب الإيضاح رقم 109، الذي ينص على ضرورة تبويب كافة الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة كعناصر جارية (غير متداولة) في الميزانية. وتتطلب مبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها أن يتأسس التبويب كعناصر جارية أو غير جارية في الميزانية على تبويب الأصل أو الالتزام غير الضريبي المرتبط بأغراض التقرير المالي، ويؤثر اختلاف التبويب هذا على حساب مؤشرات الميزانية، كما يمكن أن يترتب عليه عدم إمكانية المقارنة بين الشركات، بين التي تطبق معايير المحاسبة الدولية وبين التي تطبق مبادئ المحاسبة الأمريكية المتعارف عليها .

[1] www.focusifrs.com/IAS12

[2] DEGONZAGUE Philippe, Les impôts différés dans les comptes consol ides. La nouvelle norme américaine FAS 109, caractéristiques, utilisation en France et problèmes particuliers d'application, Mémoire d'expertise comptable, Paris, 1993,p: 92.

5-6-2 مفهوم مدخل الأصل والالتزام :

يركز مدخل الأصل و الالتزام الخاص بالضرائب الدخل المؤجلة، على الفروقات الزمنية المؤقتة بين الدخل قبل الضريبية بأغراض التقرير المالي، والدخل الخاضع للضريبة، وهنا ينبغي الإشارة إلى حالتين :

أ- عندما يكون الدخل الخاضع للضريبة أقل من الدخل قبل الضريبة طبقا للتقرير المالي، وبسبب طبيعة الفروقات الزمنية المؤقتة، فإن الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل سوف يكون أكبر من الدخل قبل الضريبة لأغراض التقرير المالي، فإن ضريبة الدخل التي يتوقع أن تدفع في المستقبل عن الفرق بين هذين المقدارين عن الدخل يتم تسجيلها حاليا كالتزام ضريبي مؤجل.[1]

ب- عندما يكون الدخل الخاضع للضريبة أكبر من الدخل قبل الضريبة طبقا للتقرير المالي،والذي يرجع سببه لطبيعة الفروقات الزمنية المؤقتة،فإن الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل سوف يكون أقل من الدخل قبل الضريبة لأغراض التقرير المالي، ويتم تسجيل التحقيق في ضريبة الدخل في المستقبل لأن أصلها ضريبة دخل مؤجلة.

5-6-3 *الفروقات الدائمة* :

تعتبر بعض الفروقات الموجودة بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة دائمة، وتنتج تلك الفروقات الزمنية بسبب أنواع معينة من الإيرادات التي تعفى من الضرائب، بالإضافة إلى أنواع معينة من المصاريف التي لا تعتبر قابلة للخصم طبقا لأغراض الضريبية.

إن الإيرادات غير الخاضعة للضريبة أو المصاريف غير القابلة للاستقطاع (الحسم)، غير المتضمنة عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة، يتم تضمينها عند حساب الدخل الخاضع للضريبة، كما أنها لا تؤثر على الالتزام الضريبي الجاري أو المستقبل.[2]

5-6-4 مخصص تقييم الأصول الضريبة المؤجلة :

يتوقع الأصل الضريبي المؤجل أن يوفر مزايا ضريبية دخل مستقبلية، ويتم تحقق الميزة الضريبية فقط عندما يكون هناك دخل كاف خاضع للضريبة في المستقبل، تتطلب المعايير المحاسبية لكثير من البلدان أن يتم تخفيض بعض الأصول الضريبية المؤجلة عن طريق استخدام مخصص للتقييم، إذا كان من المحتمل أن لا توفر بعض أو جميع قيمة الأصل الضريبي المؤجل ميزة ضريبية مستقبلة، ان

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تحليل وتقييم الحوافز والإعفاءات الضريبية ، ص 84

يمثل الأصول الضريبية المؤجلة هو حساب مقابل لحساب الأصول الضريبية المؤجلة ، وسوف يتم تخفيض الأصل إلى القيمة المتوقع استردادها في المستقبل.[1]

5-7 طبيعة المعيار المحاسبة الدولي رقم 12

في الإطار العام للمعالجة المحاسبية للضرائب على دخل الشركات متعددة الجنسيات، تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، ويتناول هذا المعيار محاسبة آثار ونتائج الضريبة الحالية والمستقبلية، بحيث يتناول المعاملات والأحداث للفترة الحالية كالاسترداد المستقبلي للقيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في قائمة الميزانية.[2]

5-7-1 **القاعدة أو الأساس الضريبي** : القاعدة أو الأساس الضريبي بالنسبة للأصل أو الالتزام، هو المقدار الذي يستقطع من إحدى عناصر الأصول أو الالتزامات طبقا لأغراض ضريبية.

5-7-2 **الأرصدة الضريبية الجارية** : ينبغي الاعتراف بأرصدة الضرائب الجارية على النحو التالي :

- زيادة أحد الالتزامات أو الأصول مقابل ضرائب جارية غير مدفوعة (تم دفعها بالزيادة).
- ينبغي أن يتم الاعتراف بالعائد من الخسارة الضريبية.

5-7-3 **الالتزام الضريبي المؤجل** : يتم الاعتراف بوجود التزام ضريبي مؤجل لكافة الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة باستثناء عندما تنشأ من عملية تتسم بأن :

- شهرة المحل لم يكن إطفاؤها قابلا للاستقطاع طبقا لأغراض الضريبية .
- ليست ضم أو اندماج أعمال.

في وقت حدوث العملية لا تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة.

5-7-4 **الأصل الضريبي المؤجل** : يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل للفروقات المؤقتة القابلة للاستقطاع للمدى الذي يكون من المحتمل أن تكون قابلة للاسترداد من الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة .

[1]DEGONZAGUE Philippe, *Op-Cit*, p :98.

[2]www.iasb.org/IAS12

لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل عندما ينشأ من :

- الاعتراف المبدئي بأحد الأصول أو الالتزامات في أحد العمليات التي لا تتصل بأعمال ضم أو اندماج أعمال. - لا تؤثر في وقت حدوثها العملية على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة .

تنشأ الفرو قات المؤقتة عندما تصبح القيمة الدفترية المرحلة للاستثمارات في الشركات التابعة الفروع والشركات الشقيقة والمؤسسات المشتركة مختلفة عن القاعدة الضريبية للاستثمار .

كما ينبغي تطبيق المبادئ التالية عند قياس الأرصدة الضريبية عن الجارية والمؤجلة :

- ينبغي أن يتم قياس تلك الالتزامات أو الأصول الجارية والمؤجلة عند القيم التي يتم دفعها أو استعادتها .

- يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤقتة عند معدل ضريبي واجب التطبيق على الأرباح غير الموزعة، كما ينبغي الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصاريف ويتم تضمينها في قائمة حسابات النتائج، باستثناء العمليات التي يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية أو دمجها بطريقة استحواذ أو التملك [1].

من خلال هذه الفقرة يمكن القول ان الفكر المحاسبي و الفلسفات المتعددة التي يمكن أن تثار حول طبيعة الإيرادات التي تخضع للضريبة، وكيفية تحديد الأعباء التي ساهمت بالفعل في تحقيق تلك الإيرادات، وتحديد أنواع الضرائب الواجبة التطبيق سواء المباشرة أو غير المباشرة، والاختلافات حول مدى الالتزام بالقوانين الضريبية، مازالت تطرح وجهات نظر متباينة في ميدان محاسبة الضرائب الدولية وما فيها من تعقيدات، نظرا لاختلاف العادات والتقاليد و الثقافات والظروف البيئية المختلفة التي تحكم السلوك الضريبي لدافعي الضرائب داخل كل دولة.

ونظرا لتباين الأعباء الضريبية التي تتحملها الشركات متعددة الجنسيات يكون لهذا التباين اثر على القوائم المالية لهذه الشركات.

[1] DEGONZAGUE Philippe, Les impôts différés, Op-Cit ,p :95.

خلاصة الفصل:

من خلال الفصل الرابع يمكن أن نستنتج أن الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات تواجهها جملة من المشاكل يمكن حصر أهمها والتي تم تناولها فيما يلي :

- مشاكل تحويل العملة وخاصة مع تغيرات الأسعار المستمرة .
- مشكلة القوائم المالية الموحدة، وخصوصا للفروع والشركات التابعة.
- مشكلة التضخم ،والتغيرات في القوة الشرائية لوحدات النقد.
- اختلاف قوانين الضرائب بين بلد وآخر، خاصة عند المعاملات الدولية.
- أن المعاملات بالعملة الأجنبية مرتبطة أساسا بعملية أسعار الصرف وتأثيرها على القوائم المالية، وعلى العقود الآجلة والمشاكل المترتبة عنها.
- أن ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية مرتبطة بالطرائق المحاسبية المعتمدة في عملية الترجمة، ومدى ملاءمتها مع المعايير المحاسبية الدولية، حتى تكون هذه القوائم المالية قابلة للفهم،وذلك بهدف الترويج لجلب الاستثمارات الأجنبية .
- أن محاسبة التضخم لها انعكاسات هامة على طبيعة القوائم المالية ،لذلك ينبغي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لمعالجة هذه الظاهرة والحد منها.
- أعداد القوائم المالية في ظل اقتصاد تضخمي بعمودين واحد حسب التكلفة التاريخية و الثاني حسب التكلفة الجارية.
- أن مشكلة تحديد أسعار التحويلات الدولية للشركات متعددة الجنسيات تخضع لمدى الرقابة الموجودة بين الشركة الأم وفروعها والشركات التابعة لها،كما ينبغي أن تخضع التحويلات الدولية لأسعار السوق .
- أن مشكلة الضرائب على مستوى الدولي ينبغي أن تخضع لقوانين وتشريعات موحدة ، وذلك لتفادي الازدواج الضريبي من جهة ،وللتقليل من فجوة التهرب الضريبي الحاصل من طرف الشركات متعددة الجنسيات من جهة أخرى .

لذلك ينبغي خلق آليات جديدة لردع التهرب الضريبي الحاصل خصوصا على مستوى الشركات البترولية الكبرى .

الفصل الخامس

الدراسة الميدانية

مقدمة الفصل:

تطرقنا في الفصول الأربعة الأولى من هذا البحث الى العديد من الجوانب النظرية للممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات، و في هذا الفصل التطبيقي سنحاول عرض أهم مراحل الدورة المحاسبية، و التقارير المحاسبية التي تصدرها شركة بريتيش بتروليوم.

سنحاول من خلال ذلك عرض نماذج للقوائم المالية للشركة الأم بريتيش بتروليوم ، وكذلك للشركة الوطنية للبترول سوناطراك ،لكن ليس في شكل مقارنة بين القوائم المالية للشركتين،لأن شركة سوناطراك لا تعتبر من ضمن الشركات متعددة الجنسيات[1] ،و لأنها من باب أن بريتيش بتروليوم شريك مهم لشركة سوناطراك من جهة، و مع امكانية توسيع استثمارات سوناطراك في الخارج و دخولها العالمية من جهة ثانية ،و محاولة تكييف قطاع المحروقات مع شروط التسيير لإقتصاد السوق ، وهذا من خلال قانون المحروقات الجديد .

[1] انظر الفصل الثالث ،مفهوم الشركات متعددة الجنسيات ص:117.

1- أدوات ووسائل الدراسة الميدانية

من خلال طبيعة مكان العمل الذي نتواجد بها[1]،حاولنا حصر أدوات ووسائل الدراسة الميدانية في العناصر التالية:

1-1 الوثائق والبيانات: اعتمدنا على جميع الوثائق الموجودة بالشركة وكان أهمها، الدفاتر المحاسبية ، العقود المبرمة بين الشركة BP والشركة الوطنية للبترول سوناطراك ، بالإضافة إلى بعض المراجع الخاصة بالمحاسبين والمتمثلة في دليل العمل الخاص بكل مصلحة من المصالح الموجودة بالمديرية المالية .

1-2 المقابلات الشخصية: اعتمدنا في العديد من النقاط التي لاحظنا فيها غموض على مقابلة المسؤولين الأجانب التي لهم علاقة مباشرة باتخاذ القرارات .

1-3 الملاحظة المباشرة: من خلال العمل الميداني يمكن ملاحظة العديد من الجوانب التي تساعدنا في استنتاج العديد من الملاحظات التي تفيدنا في هذا البحث .

1-4 **شبكة المعلومات:**اعتمدنا على شبكة المعلومات الداخلية للشركة BP والشركة الوطنية للبترول سوناطراك و الإعتماد على أنظمة الإعلام الألي المستعملة: Oracle، Business Objects، Maximo ، Outlook.

1-5 **العمل الميداني**: من خلال القيام بعدة نشاطات وطنية ودولية كالمشاركة في ندوات وملتقيات حول المعايير المحاسبة الدولية أهمها ما يلي :

1- Oracle Financials, les Techniques comptables et Financières, Cegos, Paris, SEP-2002.
2- Comprendre et utiliser les états financiers des sociétés pétrolières et gazière IAP, Institut algérien du pétrole, Jun-2004.

3- Préparer le Passage aux normes IAS/IFRS, Centre de Formation au Management public, Comundi, Paris, mars-2005.

4- Nouveau plan comptable des entreprises et la normalisation comptable internationale, Institut supérieur de gestion, Annaba, Alger, Jun-2005.

5- Le nouveau Bilan comptable selon les normes IAS/IFRS, Prospeco conseil, Alger, Déc. –2005.

[1] Cadre financier, BP/SONATRACH, Hassi Messaoud, Algérie.

2- تقديم شركة بريتيش بتروليوم:

تعتبر شركة بريتيش بتروليوم ثاني شركة بترولية في العالم برقم أعمال يفوق بعض البلدان، و تستثمر أموالها في أكثر من 140 دولة في العالم من بينها الجزائر[1] .

بداية من جويلية 1996 قامت الشركة الوطنية للبترول سوناطراك ، بإبرام عقد مع شركة أركو الأمريكية بناحية حاسي مسعود من أجل القيام بعملية البحث والتنقيب ، هذا العقد ينص على استعمال قواعد المخطط المحاسبي الوطني للمعالجة المحاسبية[2] ، كما ينص على أن تدفع أركو كل الاعباء 100% على أن يتم هذا في اطار قانون 86-14الذي ينص على تقسيم الإنتاج ، ومن هذا المنطلق تتحصل أركو على 49% من الإنتاج وسوناطراك على 51% .

وفي سنة 1998 قامت بريتيش بتروليوم(BP)بشراء حصة أركو (ARCO) رفقة سوناطراك فأصبح العقد ينص على ضرورة دفع 60% من اجمالي الاعباء من طرف BP و40% تدفع من طرف سوناطراك على أن يكون تقسيم الإنتاج 70% لسوناطراك و30% لبريتش بتروليوم BP .

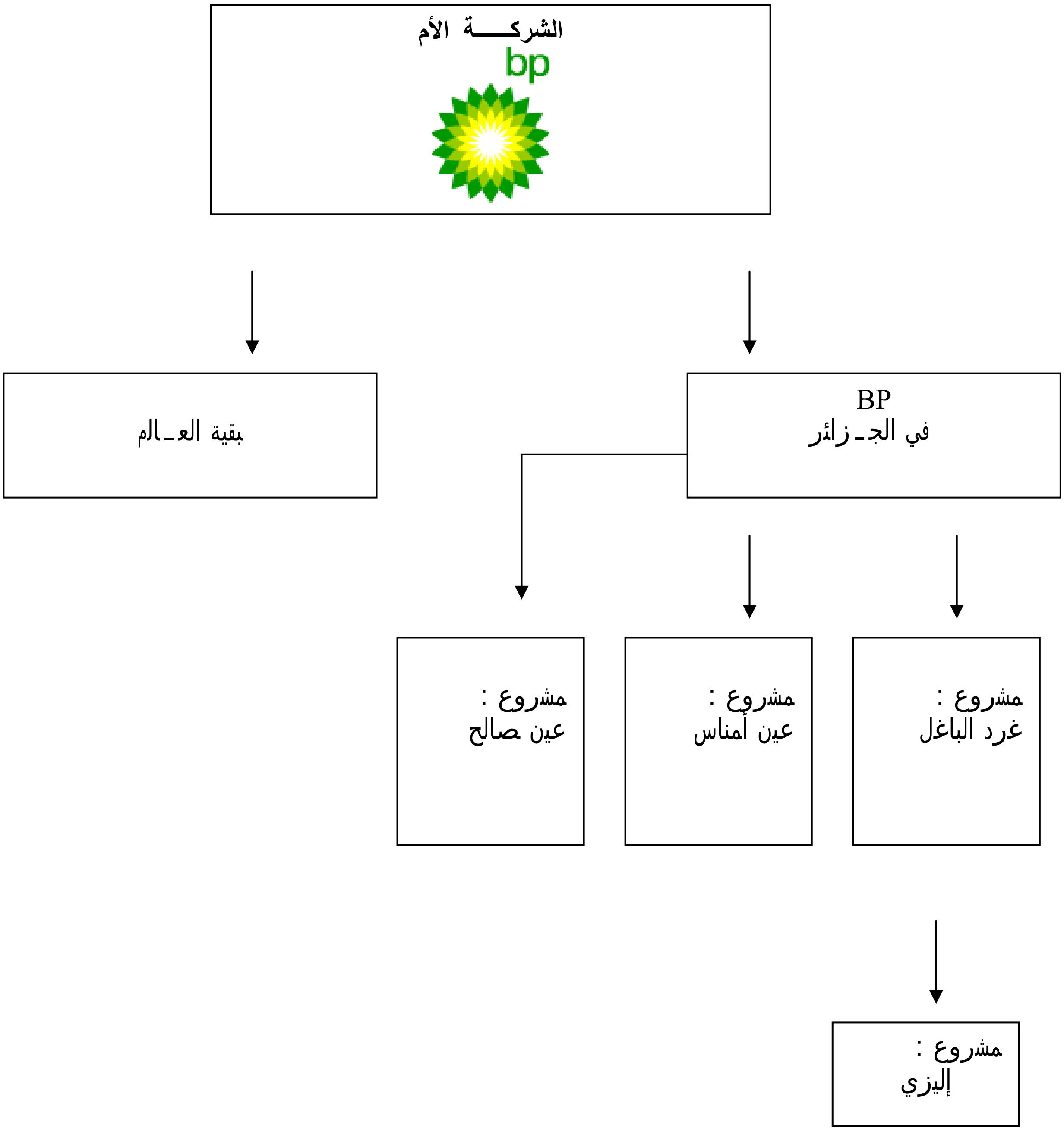
2-1 هيكلة شركة بريتيش بتروليوم في الجزائر:

تعمل شركة بريتيش بتروليوم في الجزائر وذلك في قطاع المحروقات وتستثمر أموالها في عدة مشاريع من أهمها غرد الباغل ، عين صالح ، عين أمناس ،ومشاريع جديدة مع مطلع 2005 في اليزي، لكن كل مشروع مستقل عن الآخر من ناحية التسيير المالي و المحاسبي، بحيث يعد كل مشروع فرع من فروع الشركة الأم .

[1]The Global Publication for BP people, Horizon, issue six October 2004, p: 38

[2]SONATRACH et ARCO, Contrat de partage de production, annexe B, procédure comptable, Hassi Messaoud, Algérie, Février 1996.

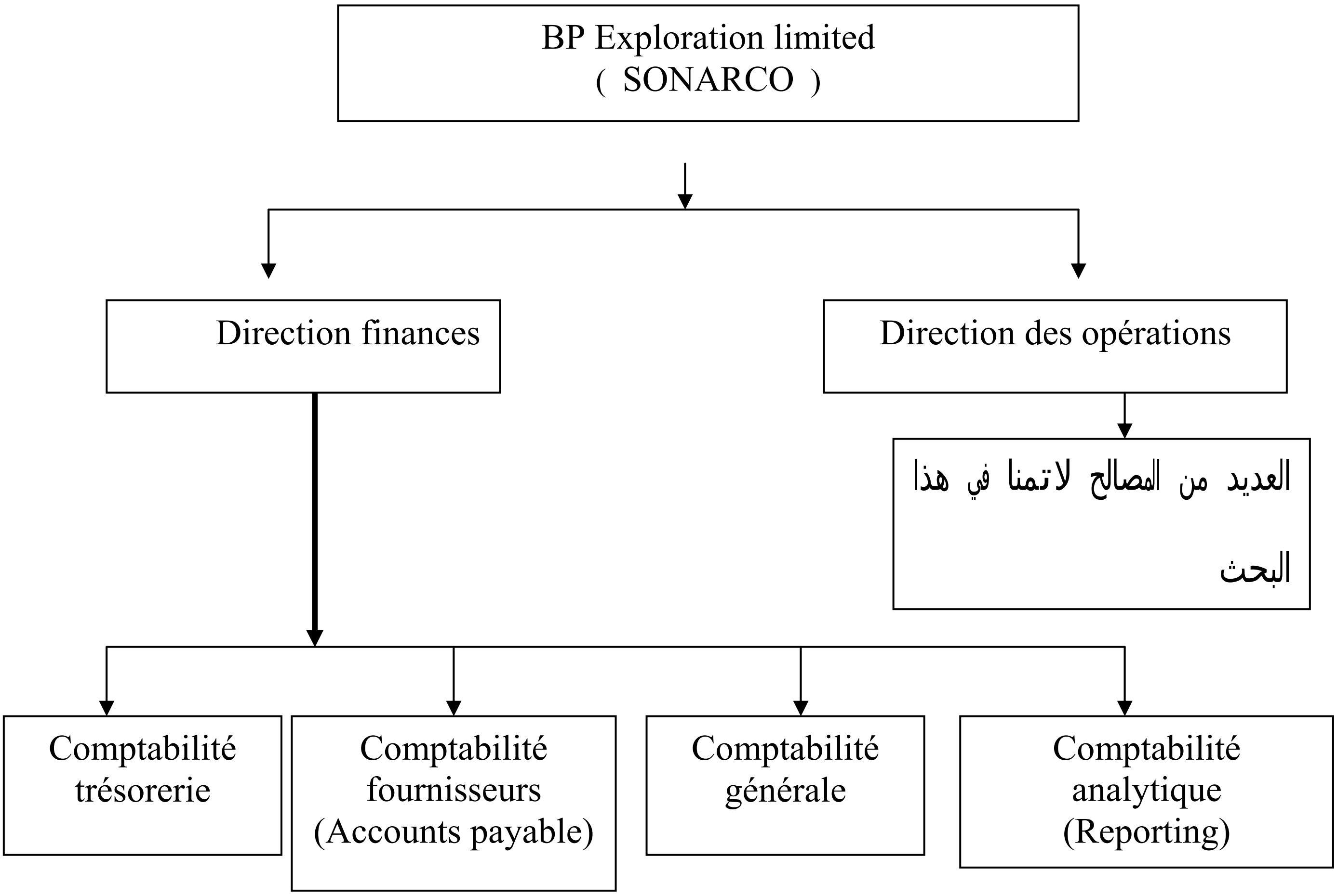
الشكل رقم 4



المصدر: من أعداد الباحث

أن بريتيش بتروليوم في الجزائر فرع غرد الباغل بحاسي مسعود توجد به مديرية العمليات ومديرية المالية ويسمى المشروع بسوناركو SONARCO ، نسبة الى (ARCO+SONATRACH).

الشكل رقم 5 : هيكل BP Exploration limited



المصدر : من تصور الباحث

3- العمل المحاسبي:

رغم أن العقد المبرم بين الشركة الوطنية للبترول سوناطراك وبين شركة بريتيش بتروليوم BP ينص على اعتماد قواعد المخطط المحاسبي في المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات ، إلا أننا في الواقع نجد خلاف ذلك، حيث أن الشركة تستعمل حسابات خا صة بنظام أوراكل ORACLE [1].

ومن خلال العمل الميداني ،وجدنا عدم مرونة حسابات المخطط المحاسبي الوطني مقارنة لحسابات أوراكل ، حيث يمكن خلق أو إنشاء حسابات جديدة كل ما كانت الحاجة إلى ذلك، وهذا على مستوى المحاسبة التحليلية ،ويمكن إستعمال هذه الحسابات على مستوى محاسبة الموردين أو المحاسبة العامة .

بالإضافة إلى عدم تطابق القوائم المالية مع ما تتطلبه الشركات متعددة الجنسيات .

3-1 – المبادئ المحاسبية:

التسجيل المحاسبي يتم وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها لى المستوى الدولي ،وذلك منذ سنة 2003[2].

3-2 القيم الثابتة :

تعتبر الاستثمارات من أهم العناصر في هذه الشركات لكن الملاحظ هو وجود بعض الاختلاف بين عناصرالاستثمارات في هذه الشركات وعناصر الاستثمارات حسب المخطط المحاسبي الوطني،من حيث تركيبة عناصر الاستثمارات.

3-3 المصاريف الإعدادية: نجد في بريتش بتروليوم بالجزائر ان هذه المصاريف تعتبر من ضمن الاستثمارات فعلى سبل المثال نجد هناك إختلاف في كيفية معالجة مصاريف التكوين المستمر للعمال سواء بالجزائر أو بالخارج، فحسب سوناطراك تعتبر مصاريف التكوين ضمن المصاريف الإعدادية، وبالتالي تصنفها يكون ضمن الإستثمارات، أما بريتش بتروليوم فهناك نوع من التفصيل حيث نجد أن المصاريف الخاصة بتكوين العمال تختلف بإختلاف علاقة العامل بعملية الإنتاج،فإذا كانت هذه المصاريف تخص عامل يعمل بالمديرية المالية مثلا فهنا تعتبر مصاريف

---

[1] انظر جدول المقارنة بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني و الحسابات الخاصة باوراكل، ص: 223 .

[2] انظر الفصل الاول، ص: 63.

التكوين ضمن تكاليف دورة الإستغلال،أما اذا كان العامل تابع لمصلحة التنقيب (Drilling) فهنا تعتبر هذه المصاريف من ضمن عناصر الأصول و تحمل مباشرة على الاستثمار المعني.

4-3 الإهتلاكات: Amortissemts

كل عناصر الإستثمارات تتلك وفقا الإهتلاك الثابت،وذلك حسب قانون 14/86 المؤرخ في أوت 1986 بالجزائر، والخاص بالنشاط البترولي ،والذي حدد معدلات الإهتلاكات المطبقة بقطاع المحروقات،هذه المعدلات تختلف باختلاف المناطق[1]،لاايث نجد أن معدلات الإهتلاك في الجنوب أكبر من معدلات الإهتلاك لمناطق الشمال،وعموما فان الاهتلاك الثابت هو المطبق على مستوى بريتش بتروليوم في الجزائر.

يمكن معالجة الإهتلاكات محاسبيا في دفاتر شركة BP كما يلي[2] :

من حـ / 9320 – 3340 الى حـ / 4320- 3340	الاهتلاك اصول مادية	1290456.6	1290456.6
من حـ /9310 – 3310 الى حـ / 4310 - 3310	الاهتلاك اصول غير مادية	122449.16	122449.16

[1]Voir : la loi 86/14 du 19 août 1986, modifie et complétée par la loi n° 91-21 du 04 novembre 1991.

[2] انظر الفقرة 5 ، المحاسبة العامة ، المعالجة المحاسبية للاهتلاكات، ص:.247

3-5 – المؤونات : Provisions

من خلال المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقوم شركة بريتش بتروليوم بإنشاء مؤونات،لكن الملاحظ ميدانيا أن هذه الشركة تقوم بعملية إنشاء مؤونات لكل الالتزامات المستحقة خلال الدورة المحاسبية .يتم إنشاء مؤونة في نهاية كل دورة محاسبية بالنسبة لمصاريف الأجور،حيث كل المصاريف الخاصة بالأجور التي لم يتم دفعها بعد يتمم إنشاء لها مؤونة بالمبلغ الإجمالي للأجور [1].

وفي نهاية الدورة المحاسبية يتم إلغاء مؤونة الدورة السابقة (الشهر السابق) عن طريق القيد العكسي،وفي نفس الوقت يتم إنشاء مؤونة جديدة تخص أجور الدورة الجارية.

كما يتم إنشاء المؤونات لكل الفواتير والديون التي على عاتق الشركة والتي تستحق الدفع في الآجال القصيرة حيث يتم إنشاء مؤونة بنسبة 100% من مبلغ الفاتورة المستحقة خلال الدورة الحالية وفي الدورة اللاحقة يتم إلغاء المؤونة إذا تم دفع أو تسديد الفاتورة.

3-6 طبيعة و بنية الحسابات: من خلال الممارسة المحاسبية و التسجيل اليومي لمختلف العمليات التي تقوم بها شركة بريتش بتروليوم في الجزائر يمكن توضيح النقاط التالية :

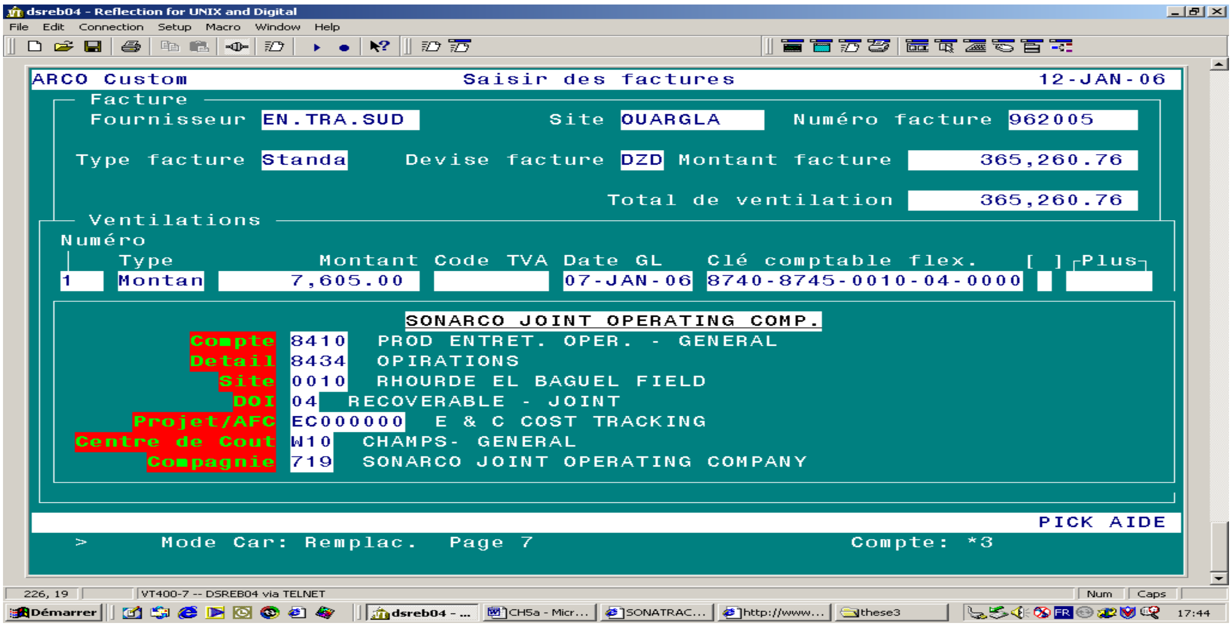
- هناك اختلاف بين الحسابات المستعملة من خلال نظام اوراكل و بين حسابات المخطط المحاسبي الوطني الجزائري ، و ذلك من حيث طبيعة ، تركيبة و بنية الحسابات.

- من خلال التسجيل اليومي للعمليات يمكن استنتاج مدى العلاقة الموجودة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلة،و ذلك باستعمال مايسمى**(Clé comptable flexible)**

فكل عملية ينبغي ان تسجل حسب مبدا القيد المزدوج وذلك بتسجيل رقم الحساب الرئيسي(Compte)و الحساب الفرعي (Détail) بالاضافة الى مكان نشاط الشركة (site) ورقم لطبيعة التكلفة (Doi) رمز الاعتماد المالي (Projet/AFC) كذلك مركز التكلفة (Centre de coût) ورمز للفرع . (Compagnie)

[1] انظر الفقرة 5،المحاسبة العامة ، المعالجة المحاسبية للمؤونات، ص: 248.

استعمال Accounting flexfield (Clé comptable flexible)



أذا كان استعمال الحسابات يعتبر أمر متعارف عليه من خلال المخطط المحاسبي فإن الجديد يتمثل في باقي العناصر المستعملة للايث يتم استعمالها بغرض تسهيل عملية تحليل الحسابات ومراقبة الفروع لتحديد المسؤوليات:

- مكان نشاط الشركة (site): يستعمل لتحديد الموقع الجغرافي لنشاط الشركة وذلك بهدف تقديم القوائم المالية للشركة الام حسب القطاع الجغرافي.

- ورقم لطبيعة التكلفة (Doi): يستعمل لتحديد وتقسيم الاعباء بين الشركاء. في هذه الحالة 40% لسوناطراك و60 % بريتش بتروليوم.

- رمز الاعتماد المالي (Projet/AFC) : يستعمل لتسيير و مراقبة التكاليف من خلال المحاسبة التحليلية.

- مركز التكلفة (Centre de coût): يستعمل لتقسيم الاعباء حسب الاقسام المتجانسة .

- رمز الفرع (Compagnie) : يستعمل للتفرقة بين الفروع فقد يكون أكثر من فرع في نفس البلد.

أما الحسابات من حيث بنيتها فيمكن تقديما في الجدول التالي :

الجدول رقم7 مقارنة حسابات المخطط المحاسبي الوطني للحسابات مع نظام أوراكل

العناصر	حسب أوراكل Oracle	حسب PCN
رأس المال	الصنف 6	الصنف الأول 1
الإستثمارات	الصنف 3 :من الحساب 3310 ألي الحساب 3945 الصنف 4 :من الحساب 4310 ألي الحساب 4690	الصنف الثاني 2
المخزونات	الصنف 2: من الحساب 2210 ألى 2250	الصنف الثالث 3
الذمم	الصنف 1:من الحساب 1010 ألى الحساب 1890 الصنف 2 :من الحساب 2410 ألى الحساب 2485	الصنف الرابع 4
الديون	الصنف 5	الصنف الخامس 5
الأعباء	الصنف8 :من8410ألي 8990 الصنف9 :من9310 ألي 9990	الصنف السادس 6
الإيرادات	الصنف 7	الصنف السابع 7
النتائج	الصنف 8 و 9	الصنف الثامن 8

المصدر : من اعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه قمنا بمقارنة الحسابات المستعملة من طرف بريتش بتروليوم و حسابات المخطط المحاسبي الوطني .هذه الحسابات مستعملة مع نظام أوراكل العالمي للبيث نلاحظ من خلال الجدول أن المخزونات موجودة في الصنف الثاني من الحساب 2210 إلى 2250 مقابل تصنفها في الصنف الثالث بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني .

بالنسبة للاستثمارات فإنها توجد في الصنف 3 :من الحساب 3310 إلي الحساب 3945 و كذلك الصنف 4:من الحساب 4310 إلي الحـساب 4690 وفي الصنف الثاني بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني.

أما بالنسبة للذمم فتوجد في الصنف 1:من الحساب 1010 إلى الحساب 1890 والصنف 2:من الحساب 2410 إلى الحساب وتصنف من خلال الصنف الرابع في المخطط المحاسبي الوطني. وتصنف الديون في الصنف الخامس في كل من النظامين.

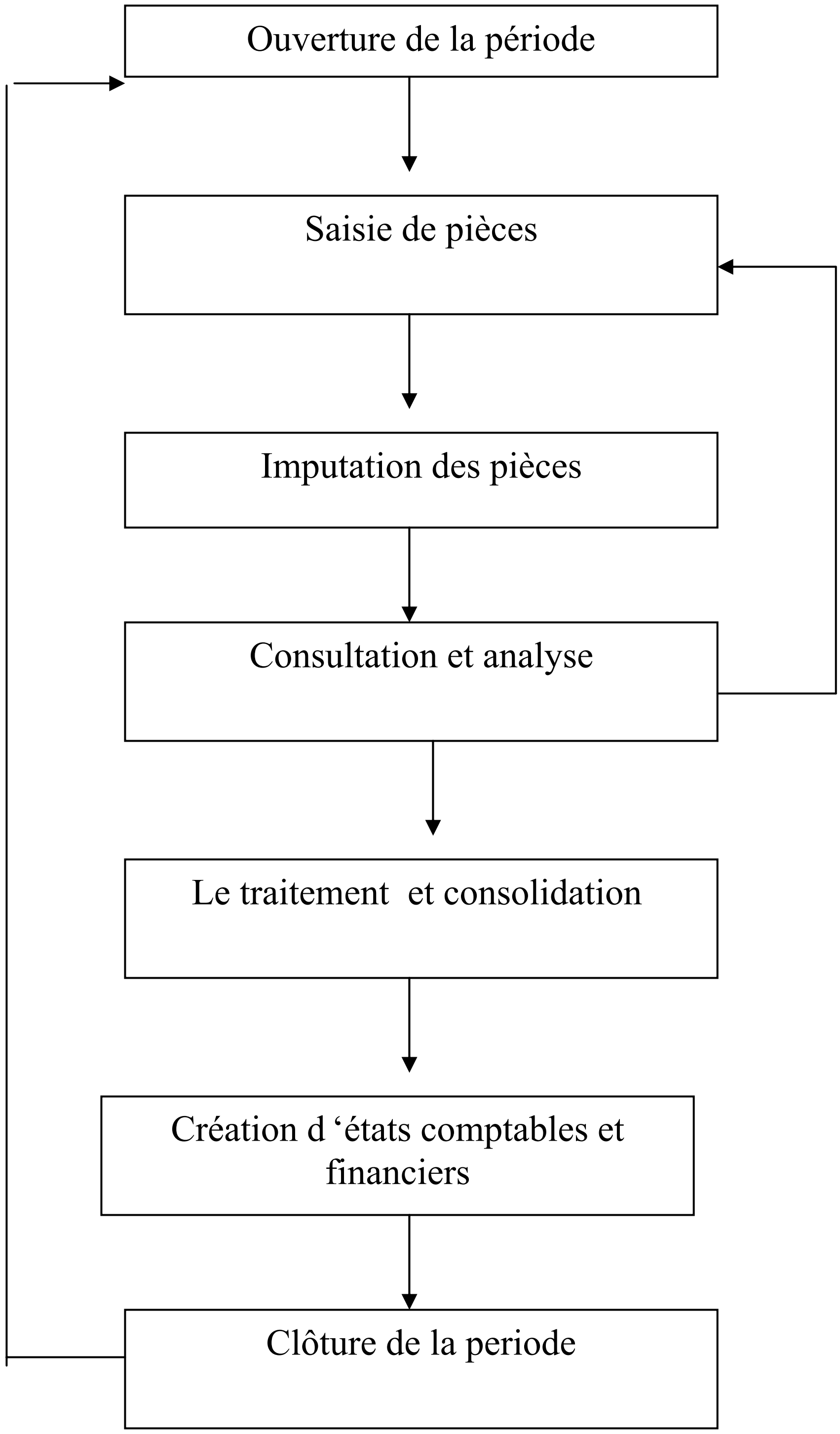
أما الأعبـــاء تصنف في الصنف8:من8410إلي 8990 الصنف9:من9310 إلي9990 أما من خلال المخطط المحاسبي الوطني تصنف في الصنف السادس.

أما الإيـــرادات فتصنف في الصنف السابع في كل من النظامين.

4- أعمال الدورة المحاسبية: يمكننا ان نتصوركيفية سير اعمال الدورة المحاسبية في الشكل التالي:

الشكل رقم6

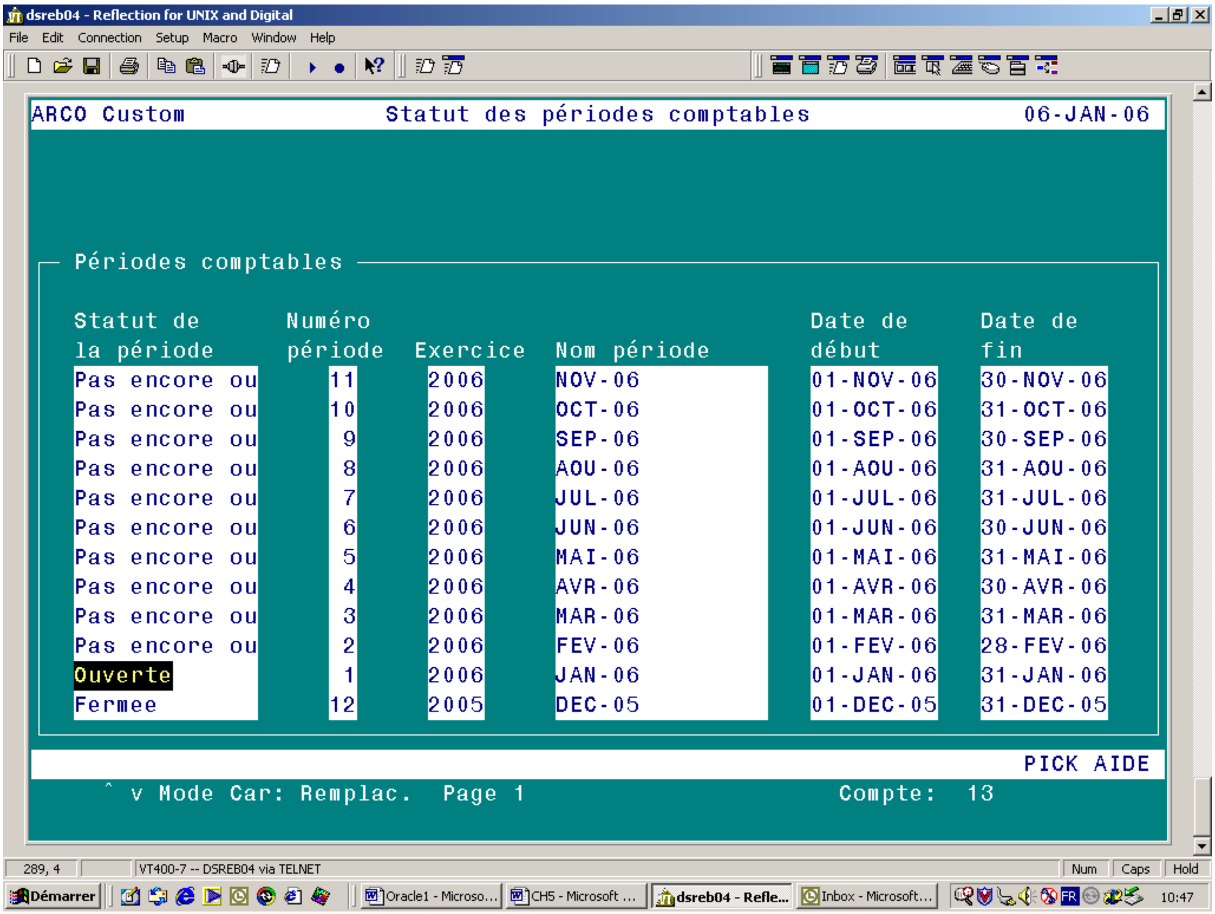
Plan de Déroulement de la période comptable



Source : BP AMOCO, Oracle GL gestion des comptabilités,REB ,HMD ,Algérie,

4-1 محاسبة الموردين: - Accounts Payable–AP

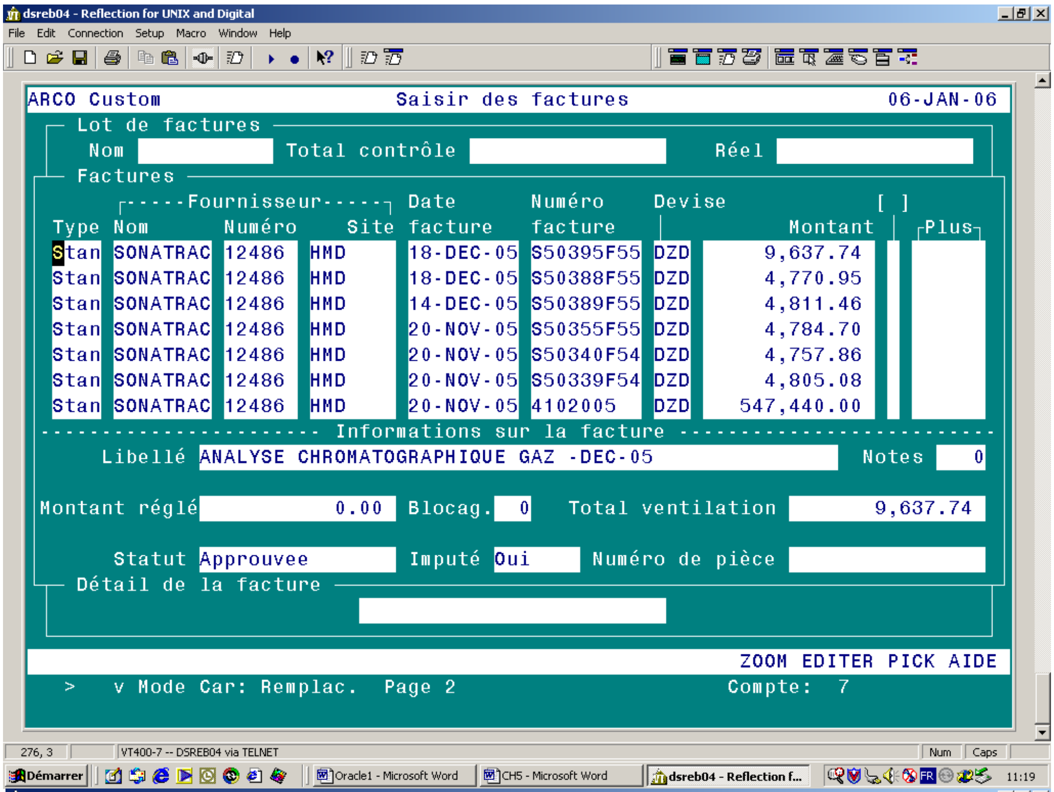
يتم فتح الدورة المحاسبية في بدية كل شهر من خلال اوراكل كمايلي :

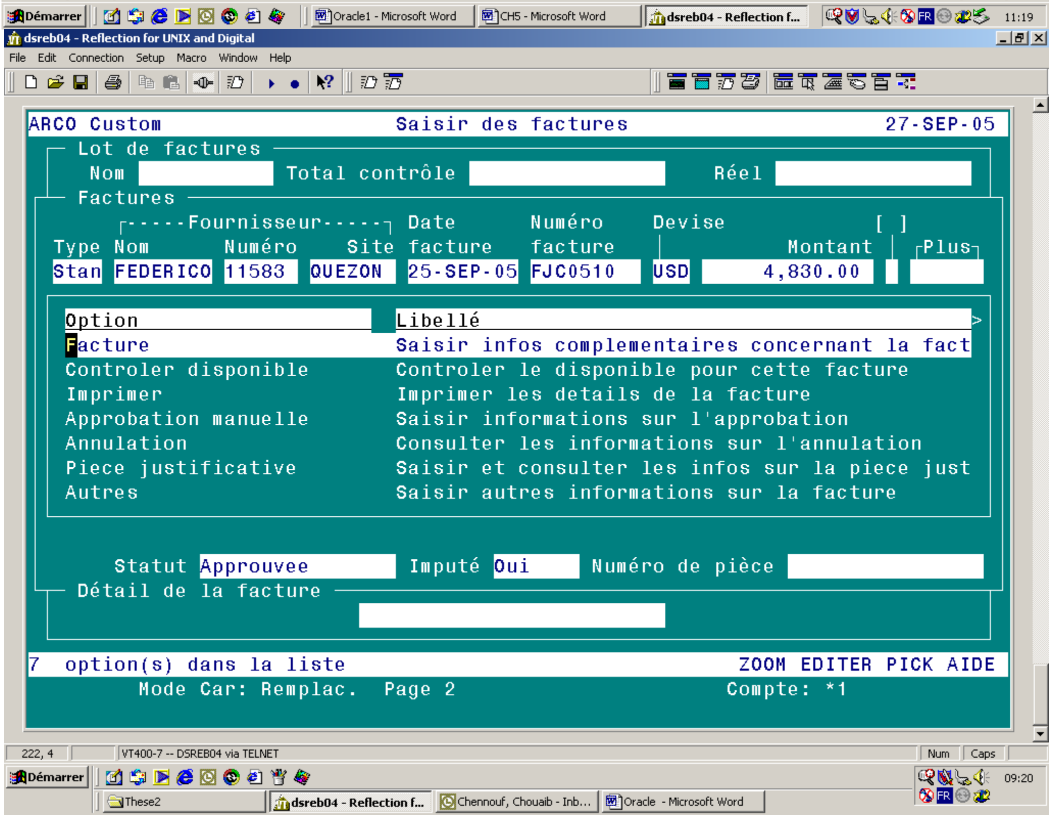


من خلال الجدول أعلاه نلاحظ كيف يتم فتح الدفاتر المحاسبية وهذا من خلال الدورة المحاسبية الجارية للإيث تتم عملية فتح الدفاتر المحاسبية من خلال نظام أوراكل، و على مستوى كافة المصالح المحاسبية الموجودة، لكن بشكل تسلسلي للإيث تتم العملية أولا على مستوى محاسبة الموردين و محاسبة الخزينة و بعدها المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية.[1]

[1] انظر الفقرة 5 ، فتح وغلق الدورة المحاسبية ص:269.

4-1-1 المعالجة المحاسبية للفواتير : المرحلة الثانية تتمثل في المعالجة المحاسبية للفواتير خلال الدورة المحاسبية الجارية و ذلك على مستوى]اسبة الموردين.





تتم على مستوى محاسبة الموردين معالجة كل الفواتير ،سواء بالنسبة للموردين المحليين أو الموردين الأجانب،وهذا على مستوى المحاسبيين المختصين في محاسبة الموردين.

فعلى هذا المستوى يتم استقبال الفواتير ليتم بعد ذلك مراقبة ومراجعة كل ما يتعلق بالفواتير، سواء كان نظام الطلبيات أو العقود المبرمة بين الشركة والمورد،وما مدى مطابقتها مع الفواتير،من حيث الأسعار مدة الصلاحية،و التأكد من صحة الحسابات الموجودة على مستوى الفواتير .

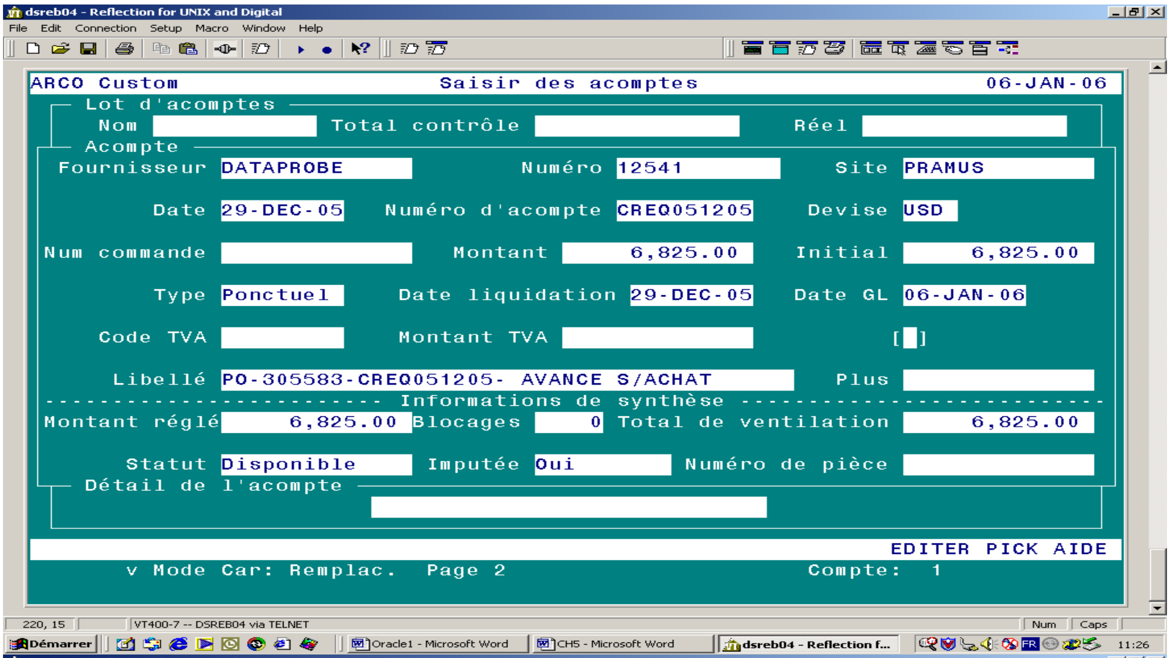
وكمرحلة ثانية يتم إدخال هذه الفواتير إلى نظام أوراكل Oracle إدخال رقم الفاتورة، اسم المورد،المبلغ،تاريخ الاستحقاق أو الدفع.

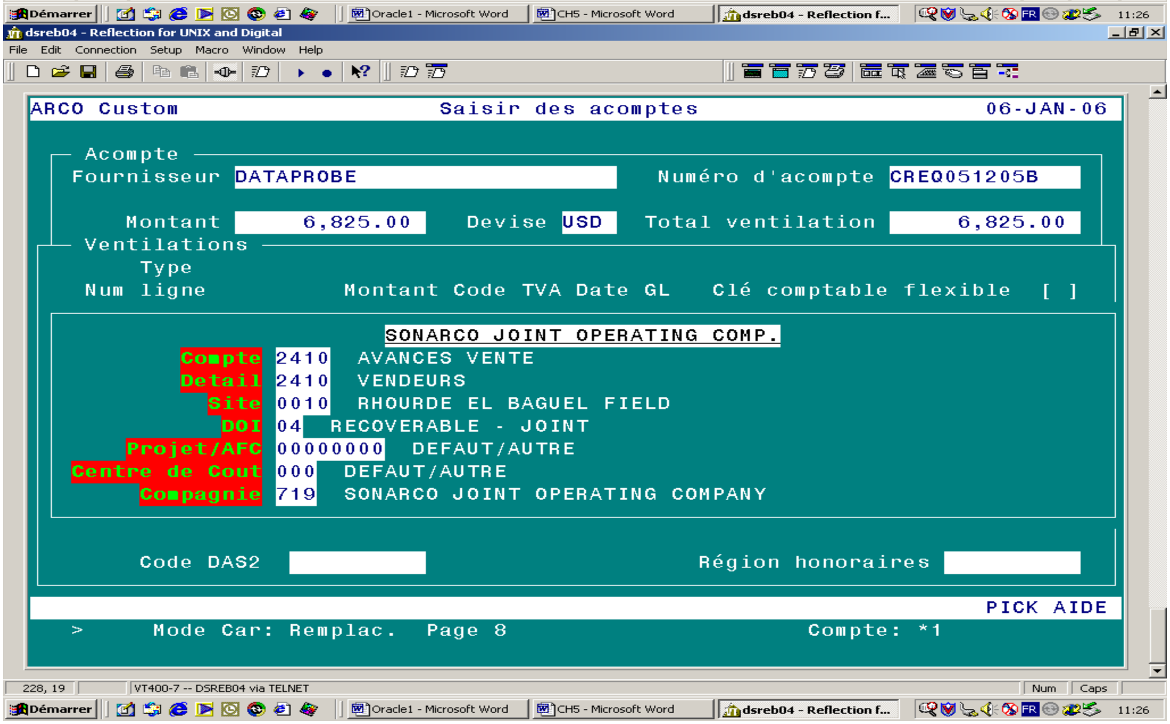
أما المرحلة الثالثة يتم إرسال الفواتير بعد المعالجة الأولية من طرف مصلحة الموردين إلى المصالح المعنية لمراقبتها والتأكد من أن الخدمة قد تمت فعلا أو البضائع والسلع قد وصلت ليتم تأشيرتها.

المرحلة الرابعة،بعد موافقة المصالح المعنية على تسديد هذه الفواتير،تتم المعالجة المحاسبية على مستوى نظام أوراكل بجعل الحساب المعني مدينا وحساب ح/المورد 5110 دائنا،مع الاشارة الى أنه لا يتم التفرقة بين مورد الخدمات ،مورد المواد الأولية والسلع،و الاستثمارات، فعلى مستوى محاسبة الموردين يوجد حساب واحد فقط دائنا وهو ح/5110.

أما في حالة وجود سلع لم تصل أو فواتير نهائية لم ترد إلى الشركة، فإنه يتم معالجة ذلك محاسبيا عن طريق نظام التسبيقات،وعند ما يتم وصول الفاتورة النهائية أو وصول السلع فإنه يتم تسوية حسابات التسبيقات مباشرة عند هذا التاريخ ،و هذا كما يلي :

4-1-2 معالجة التسبقات محاسبيا :

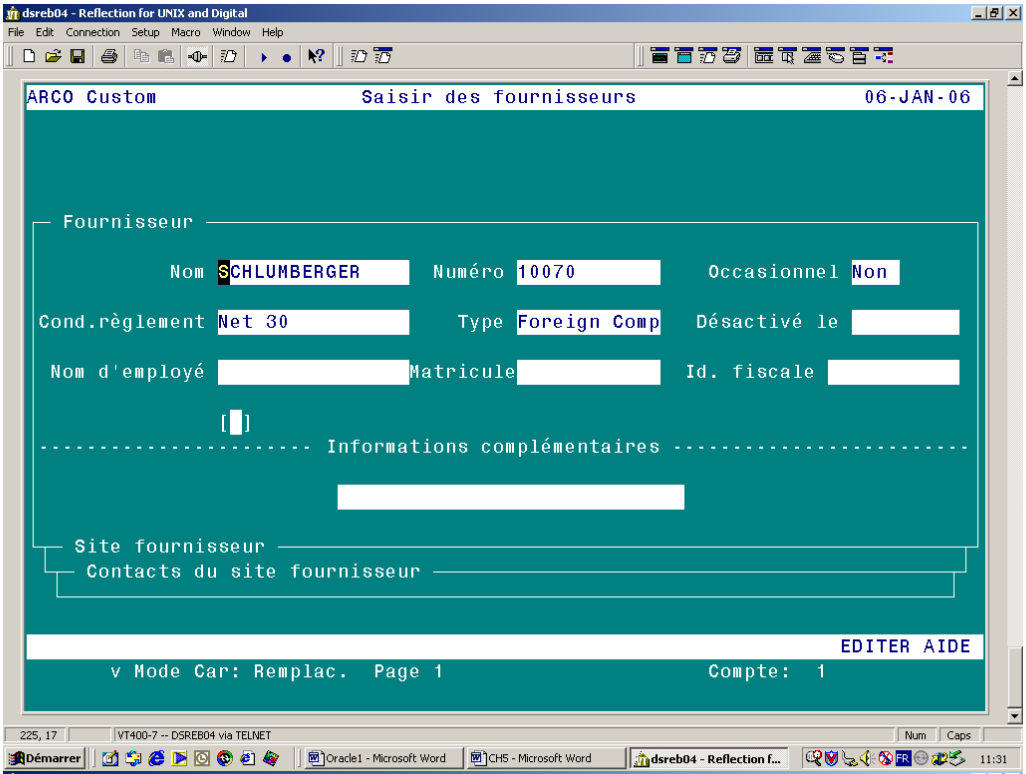


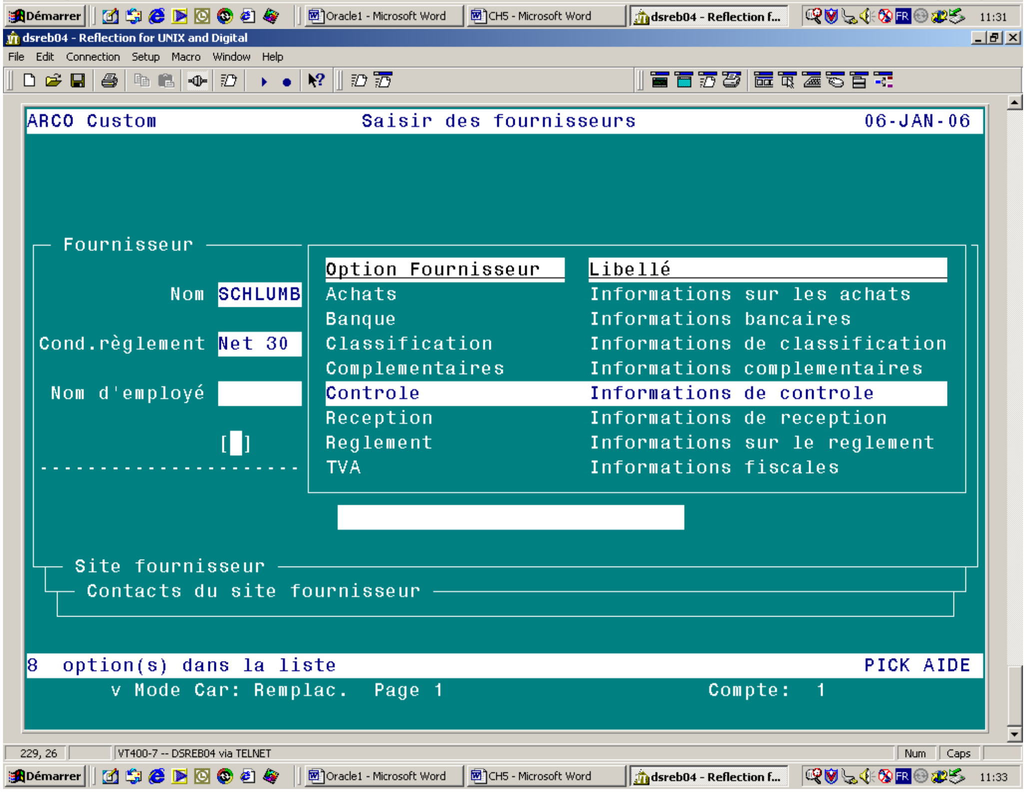


من خلال الدورة المحاسبية يمكن أن تصادف الشركة العديد من الحالات و التي لا تعالج فيها العمليات آليا بصفة عادية وإنما يستعمل فيها نظام التسبيقات في حالة ما تكون المؤسسة في حاجة الى مواد أولية أو سلع أو هناك خدمات مقدمة من طرف الغير لكن دون وصول الفاتورة ،وعند حصول المؤسسة على الفاتورة النهائية يتم ترصيد حساب التسبيقات.

3-1-4 أنشاء حساب المورد:

عند معالجة الفواتير على مستوى محاسبة الموردين،لا يمكن أدخال فاتورة ما ألى نظام أوراكل ألا أذا كان المورد المعني لديه حساب في نظام أوراكل، لذلك ينبغي أنشاء حساب لكل مورد جديد وذلك من خلال :





عموما تتم المعالجة المحاسبية لمختلف الفوتير على مستوى محاسبة الموردين بإجراء القيد التالي :

من حـ /حسابات المصاريف أو حساب المشتريات او الخدمات أو الاستثمارات ...

إلى حـ /الموردين : 5110

أما في حالة التسبيقات تتم المعالجة على مستوى محاسبة الموردين بإجراء القيد التالي :

من حـ /التسبيقات

إلى حـ /الموردين : 5110

من خلال العمل المحاسبي لشركة بريتش بتروليوم نجد أن كل العمليات يتم معالجتها محاسبيا عن طريق جعل الحسابات المعنية مدينة من جهة و جعل حساب المورد دائنا من جهة ثانية .
وحسب نظام أوراكل فانه يتم إدخال الحساب المدين فقط و الحساب المدين يتم تسجيله بصفة تلقائية من طرف النظام وهذا على مستوى محاسبة الموردين .

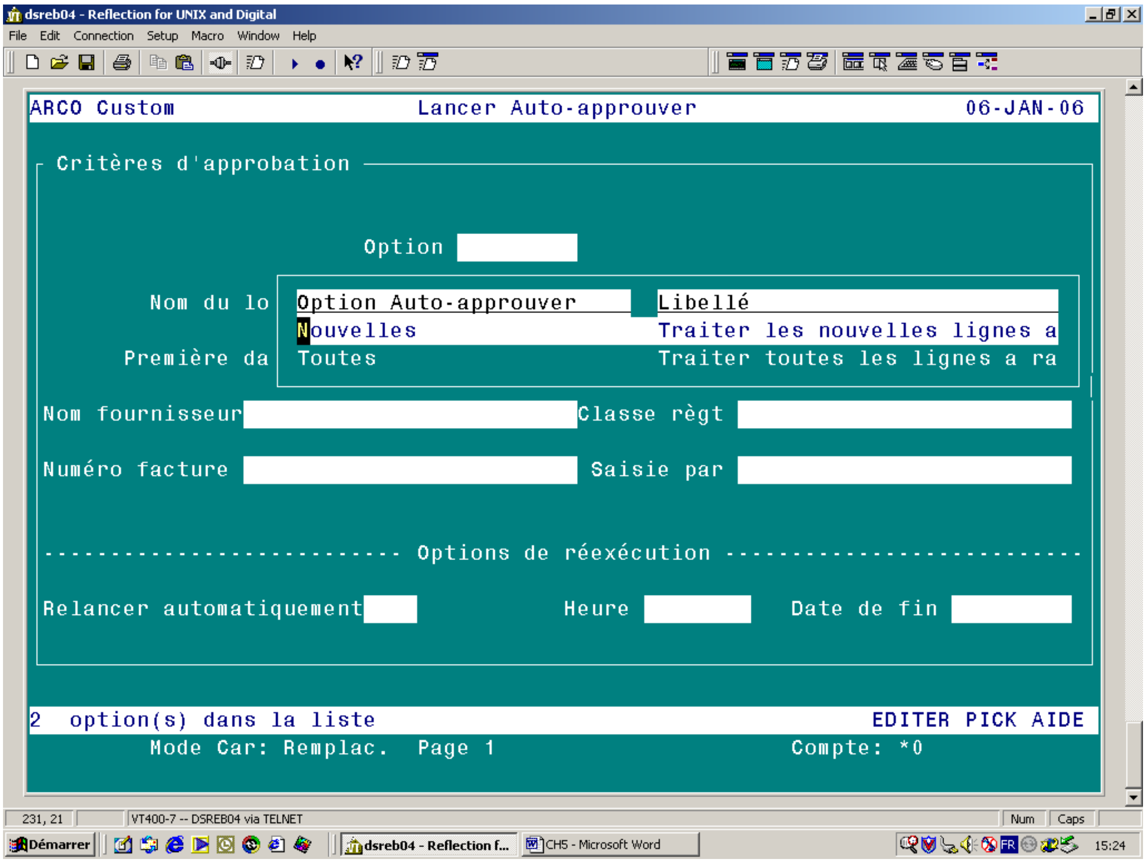
4-1-4- مركزية المعلومات : Centralisation comptable

يتضمن هذا العنصر مرحلة هامة من مراحل الدورة المحاسبية ، حيث بعد ان يتم معالجة الفواتير محاسبيا على مستوى محاسبة الموردين AP، يكون من الضروري خلال الدورة المحاسبية تحويل كل ما تم تسجيله الى دفاتر المحاسبية العامة على مستوى GL (Grand Livre) ، هنا يتم تحويل كل الفواتير المسجلة محاسبيا وكذلك التي تم تسديدها لكن فقط التي تم قبولها اليا(Auto- approuver)

من طرف البرنامج او النظام Oracle للايث يتم تحويل رقم واسم المورد ورقم الفاتورة رقم الشيك أو رقم التسديد و المبالغ.

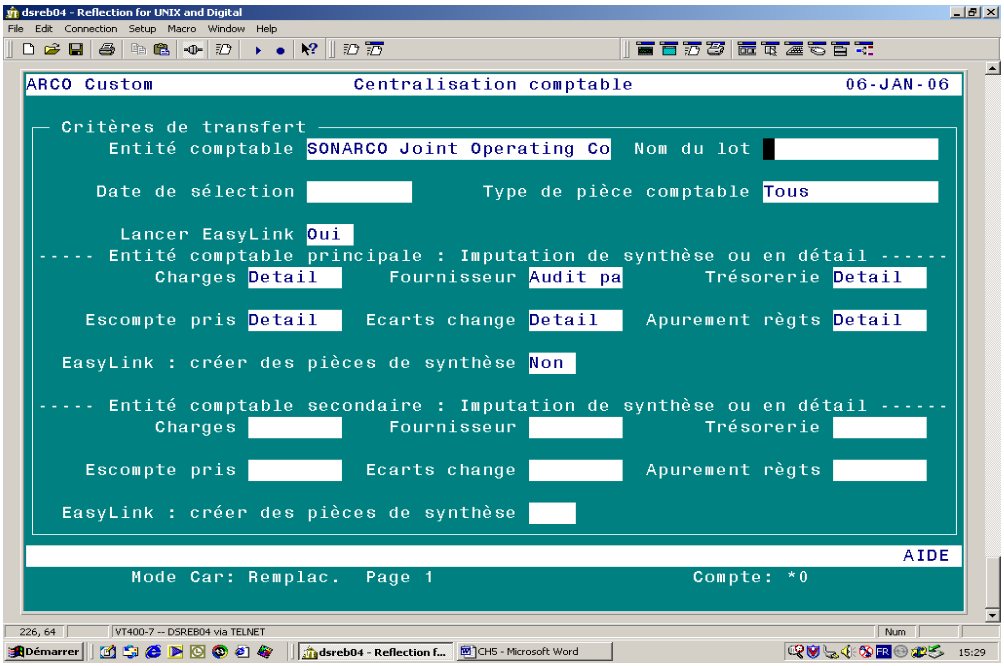
أما في كيفية عمل هذا النظام للقيام بتحويل الفواتير الى مركزيتها على مستوى المحاسبة العامة فإننا نتبع الخطوات التالية :

ا- الموافقة الآلية للفواتير

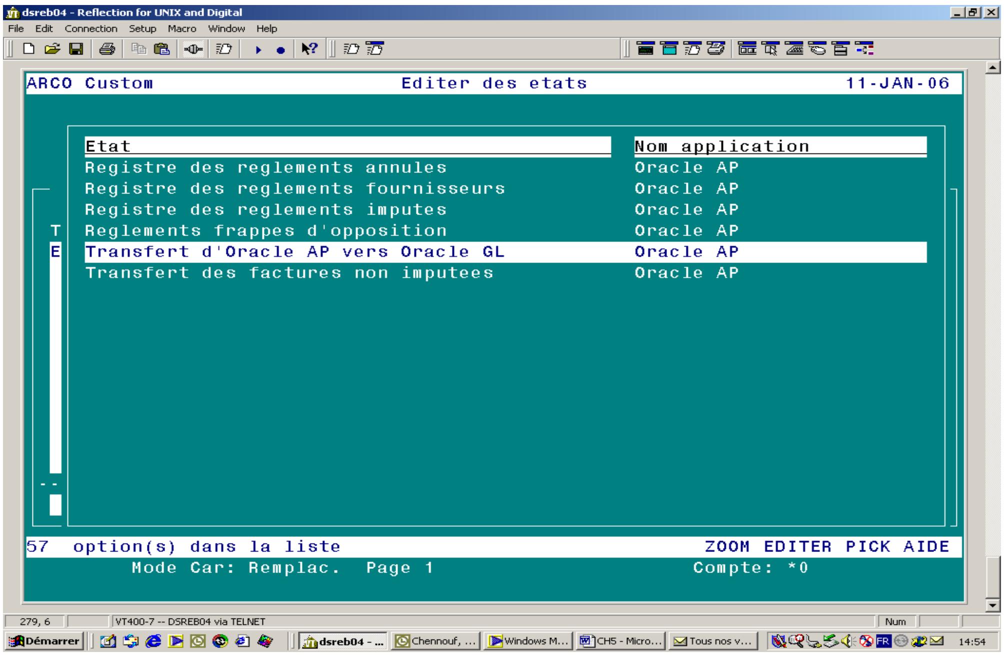


عندما تتم المعالجة المحاسبية للفواتير بمختلف انواعها سواء كانت ناتجة عن طلبيات او من خلال عقود قامت بها بريتش بتروليوم فان هذه المعالجة تكون على مستوى محاسبة الموردين . لكن من خلال نظام اوراكل و لكي يتم التسديد يجب الموافقة الالية لهذا النظام حتى يتسنى للقائمين على محاسبة الخزينة القيام بعملية التسوية الخاصة بالفوتير.

ب- عملية تحويل الفواتير : في هذه المرحلة يتم تحويل كل الفواتير التي تم تسجيلها على مستوى محاسبة الموردين الى دفاتير المحاسبة العامة. وذلك من خلال القيام بعملية مركزية المعطيات .



بعد ذلك نتحصل على تقرير آلي يحتوي على مجمل الفواتير التي يتم تحويلها من حساب الموردين AP الى المحاسبة العامة GL لكن بالعملة الأساسية للنظام وهي الدولار.



وهنا يقوم النظام بطريقة آلية بحساب الفروقات (مكاسب او خسائر) بين مبلغ الفاتورة ومبلغ الدفاتر على المستوى GL ، أي الفروقات الناتجة عن سعر الصرف، وعلى هذا المستوى يتم انشاء القوائم المالية بطريقة آلية بعد هذا التحويل وتكون جاهزة في نهاية الدورة (نهاية الشهر) ، ويقوم النظام أيضا بانشاء دفاتر ما بين الوحدات ان وجدت بطريقة آلية.

5-1-4 أسعار الصرف المستعملة

تستعمل بريتش بتروليوم من خلال أوراكل عند عملية اعداد القوائم المالية وترجمتها أسعار الصرف التالية :

أ- سعر صرف الاقفال او الجاري:

وهو سعر صرف نهاية الدورة والتي يتم استعماله من طرف أوراكل لتحويل جميع عناصر الأصول والخصوم الى العملة الرئيسية الدولار ، وهذا حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS21 وكذلك المعيار الأمريكي رقم FASB52 ،وهذا يتم أيضا عند عملية اعادة التقييم لعناصر الميزانية .

ب- سعر الصرف التاريخي:

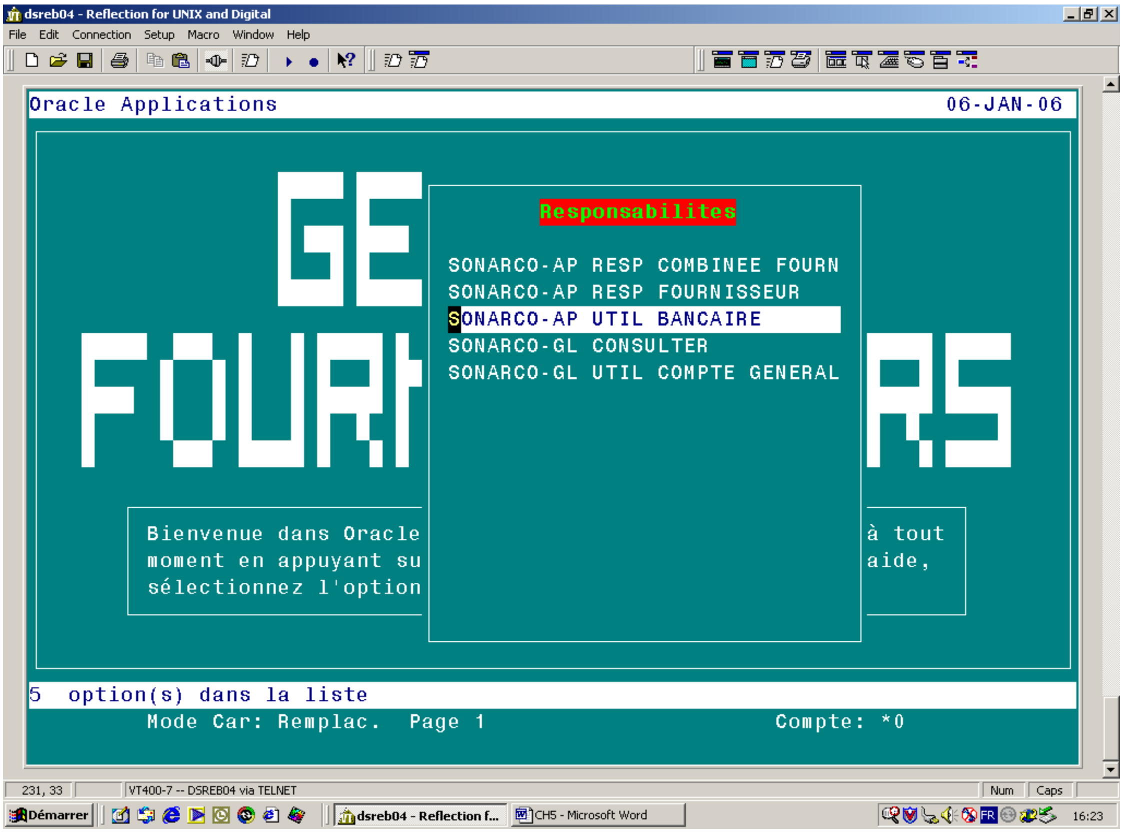
يمكن أن نقوم بعملية اعاد تقييم بعض العناصر وذلك باستعمال أسعار الصرف التاريخية، وهذا ما يتوفر عليه نظام أوراكل .

ج- سعر الصرف المتوسط المرجح:

من خلال أوراكل يمكن استعمال سعر الصرف المتوسط المرجع ، وهذا في حالة وجود تضخم ،وذلك لعناصر المخزونات نظرا لكثرة حركتها والتي توجد العديد من العمليات خلال الدورة المحاسبية لذلك يفضل استعمال سعر الصرف المتوسط .

2-4 محاسبة الخزينة: Comptabilité Trésorerie

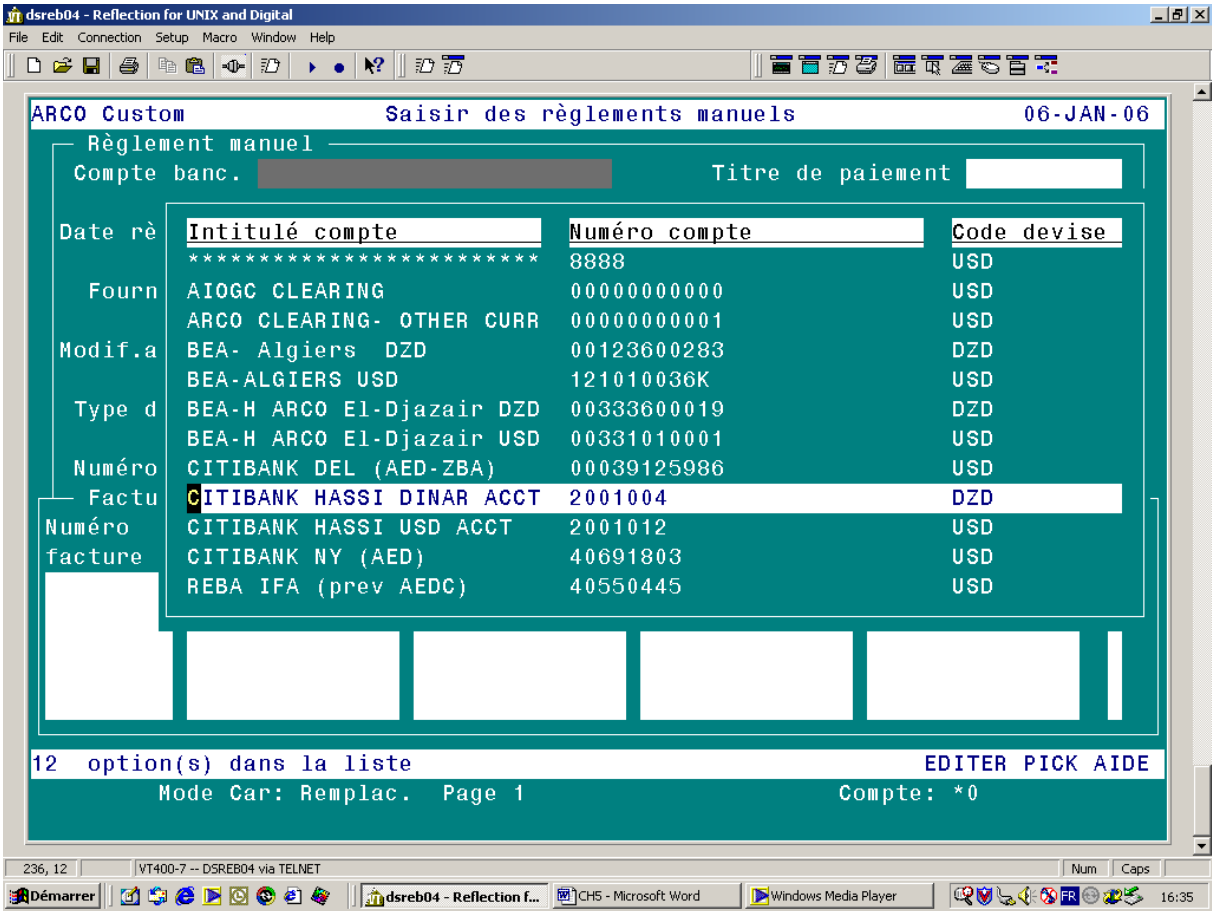
من خلال مسؤولية SONARCO – AP - UTIL- Bancaire يمكن معالجة جل العمليات آليا و القيام بجميع التسويات .



على هذا المستوى يتم الوفاء بالالتزامات وبتحصيل المستحقات، ويتم معالجتها عن طريق نظام أوراكل من خلال عدة مستويات. وذلك على حسب طريقة الدفع كما تتم المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات وتسوية الحسابات مع البنوك ، تتم تسوية حساب الموردين بثلاثة عملات أجنبية هي الدولار الجنيه الإسترليني و اليورو بالإضافة إلى الدينار الجزائري.

كما يمكن ان نجد على مستوى بريتش بتروليوم طرائق التسديد التالية :

4-2-1 *التسديد اليدوي* (المعالجة اليدوية): وهو Ò التسويات بالدينار الجزائري (العملة الوطنية).



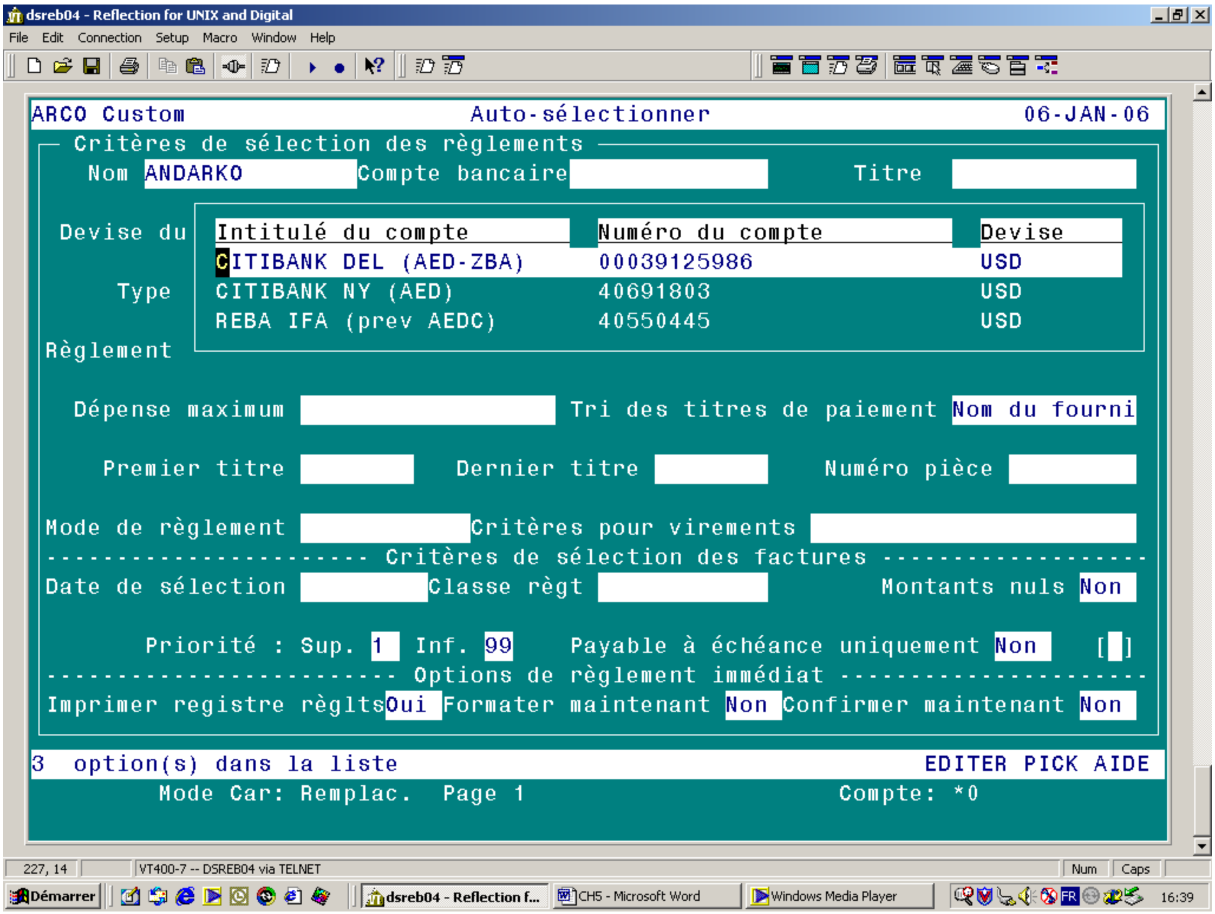
عند التسويات بالعملة الوطنية يتم تسجيل القيد التالي: حيث يجعل حساب المورد 5110 مدينا و يجعل حساب البنك بالدينار دائنا1110، ليتم تحويل المبالغ الى الدولار و فقا سعر الصرف الجاري بغرض اعداد القوائم المالية بالعملة الوظيفية.[1]

Dinar Payments

Accounts Payable	DR 5110	
Local Bank Account		CR 1110

[1] انظر الفصل الرابع ص:184.

2-2-4 التسديد bél: Òع التسويات بالعملات الأجنبية :$، £،E

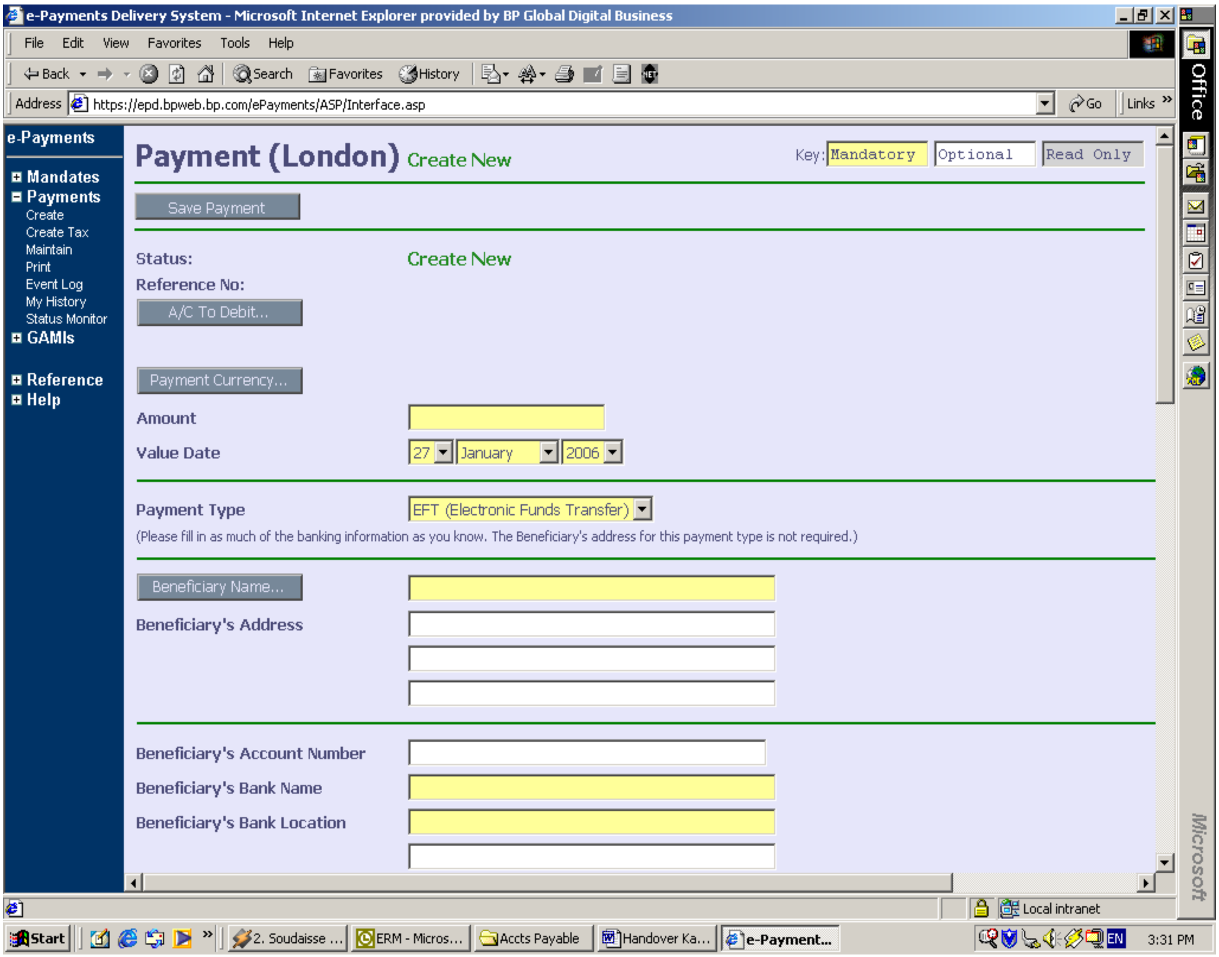


عند التسويات بالعملة الأجنبية يتم تسDzيل القيد التالي :للايث يجعل حساب المورد 5110 مدينا ، و يجعل حساب البنك بالدولار1010 دائنا.

USD Payments

Accounts Payable	DR 5110	
USD Bank Account		CR 1010

4-2- 3 التسديد الإلكتروني :



من المعروف ان من بين الظواهر الهامة اثناء الفترة الاخيرة هو التقدم التكنولوجي للمعلومات وان المشكلة التي يواجهها المحاسبين و مدراء المالية في الشركات متعددة الجنسيات ليست في نقل التكنولوجيا و إنما المشكلة تكمن في كيفية اختيار نوع التكنولوجيا المناسبة.

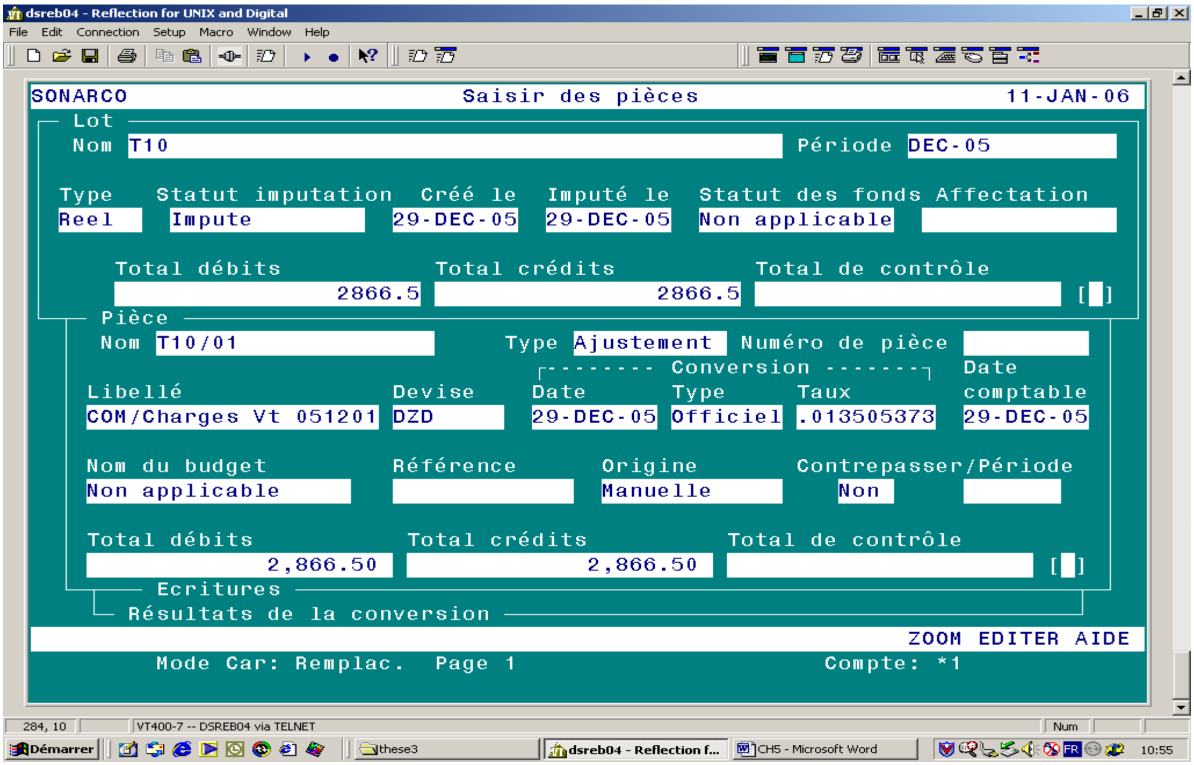
لذلك نجد بريت بتروليوم تقوم بعملية التسديد الالكتروني من خلال موقع الدفع الالكتروني لشركة بريتيش بتروليوم بلندن[1]،وذلك لتسوية كل الالتزامات بالعملة الأجنبية ،و لتفادي سلبيات الدفع العادي ، و اختصار عامل الزمن على اعتبار أنه أهم عنصر في العملية التجارية.

[1] https://epd.bpweb.bp.com/.

4-2-4- المعالجة المحاسبية للمصاريف المالية :

من خلال مسؤولية : SONARCO - GL util compte general

على هذا المستوى تتم المعالجة المحاسبية للمصاريف المالية وذلك كمايلي



للثبت عند المعالجة المحاسبية للمصاريف المالية يجعل حساب البنك دينار 1120-1123 دائنا، ويجعل حساب المصاريف المالية 8850-8851 مدينا، ويتم تحويل المبلغ الى الدولار و فقا سعر الصرف الجاري بغرض إعداد القوائم المالية بالدولار. ولا يتم القيام بالعمليات السابقة على مستوى رئاسة الخزينة إلا بعد تسجيل العمليات على مستوى رئاسة الموردين،والموافقة الألية عليها من طرف النظام ، وذلك على مستوى :

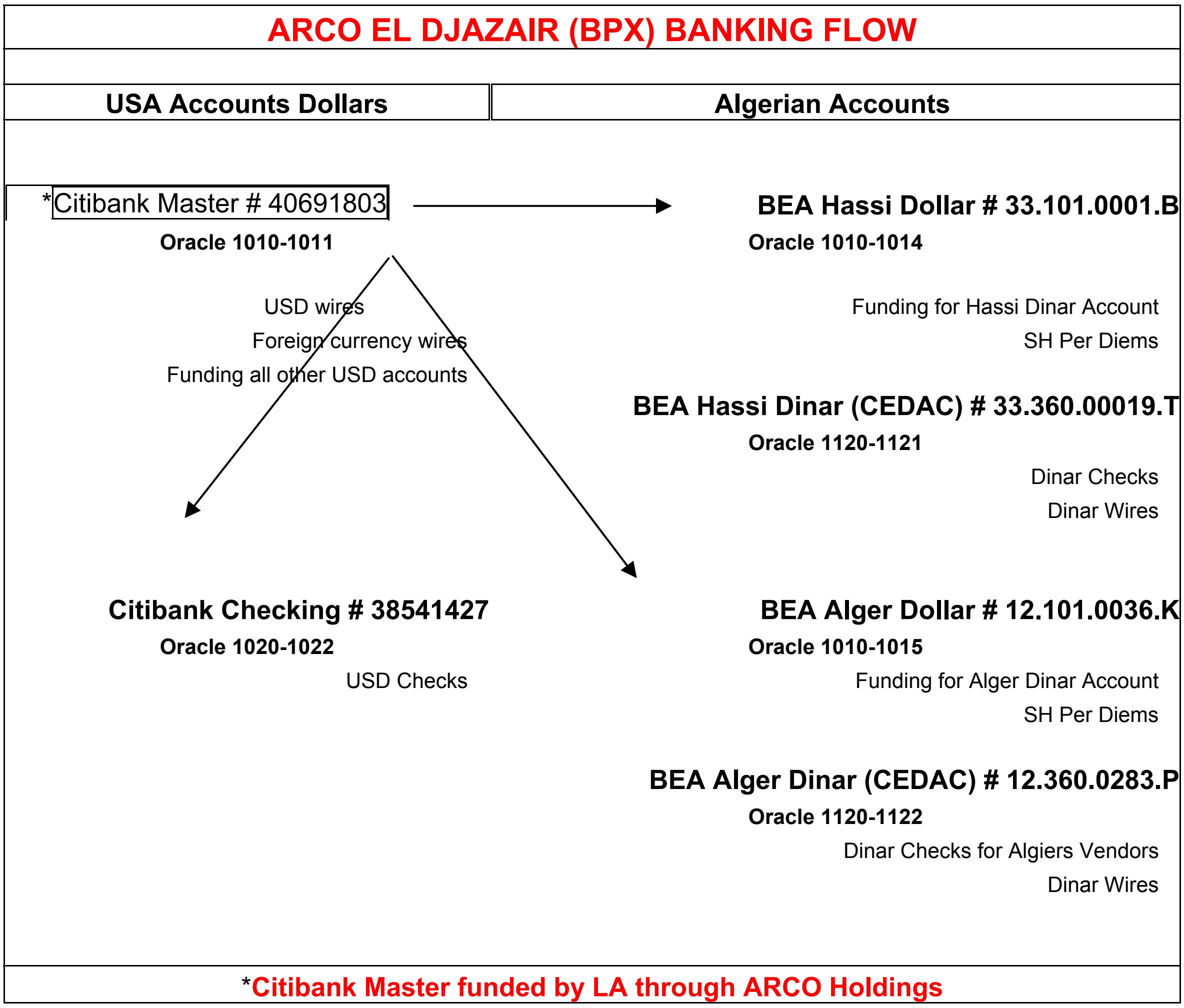
SONARCO - AP-Resp-Fourmasseurs

كما يمكن تعديل أو تصحيح عمليات التسديد اذا كانت هناك أخطاء أو معالجة غير كاملة.

و من خلال محاسبة الخزينة يمكن ترصيد حساب المورد ح /5110، و ذلك عن طريق الحسابات الخاصة للبنك،و كذلك يمكن ترصيد حساب المورد عن طريق حساب ما بين الفروع كما يلي: للليث يجعل حساب المورد مدينا و يجعل حساب التسبيقات دائنا.

Accounts Payable	DR 5110	
Intercompany Clearing Account		CR 2480

4-2-5- الحسابات المستعملة:أما من حيث الحسابات المستعملة بريتش بتروليوم فهناك العديد من الحسابات المستعملة على مستوى الخزينة ، و يمكن التفرقة بين الحسابات الخاصة بالدينار و الحسابات الخاصة بالعملات الاخرى.



من خلال الجدول يمكن ملاحظة بأن¢ يتم استعمال عدة حسابات ،و ذلك حسب العملة المستعملة و حسب شكل البنوك ،وكذلك حسب المنطقة الجغرافية للايث يتم ًاستعمال حسابات خاصة بالبنك الجزائري الخارجƟ وأخرى بسيتي بنك(kCitiBan) حǴ هذ¢ الحسابات ơتلƷ بًاختلاف العملة المستعملة، وكذلك ơتلƷ بًاختلاف المكان الذي يوجد ب¢ البنك ،وهذا ما يسهل عملية Ơليل الحسابات في Ɯاية الدورة.

3-4 المحاسبة العامة: Comptabilite Generale

من خلال المحاسبة العامة يمكن القيام بالاعمال التالية :

-أعداد جداول مقارنة بين حسابات الشركة وحسابات [illegible] البنوك و[illegible] العملات .

-أعداد جداول الاهتلاكات.

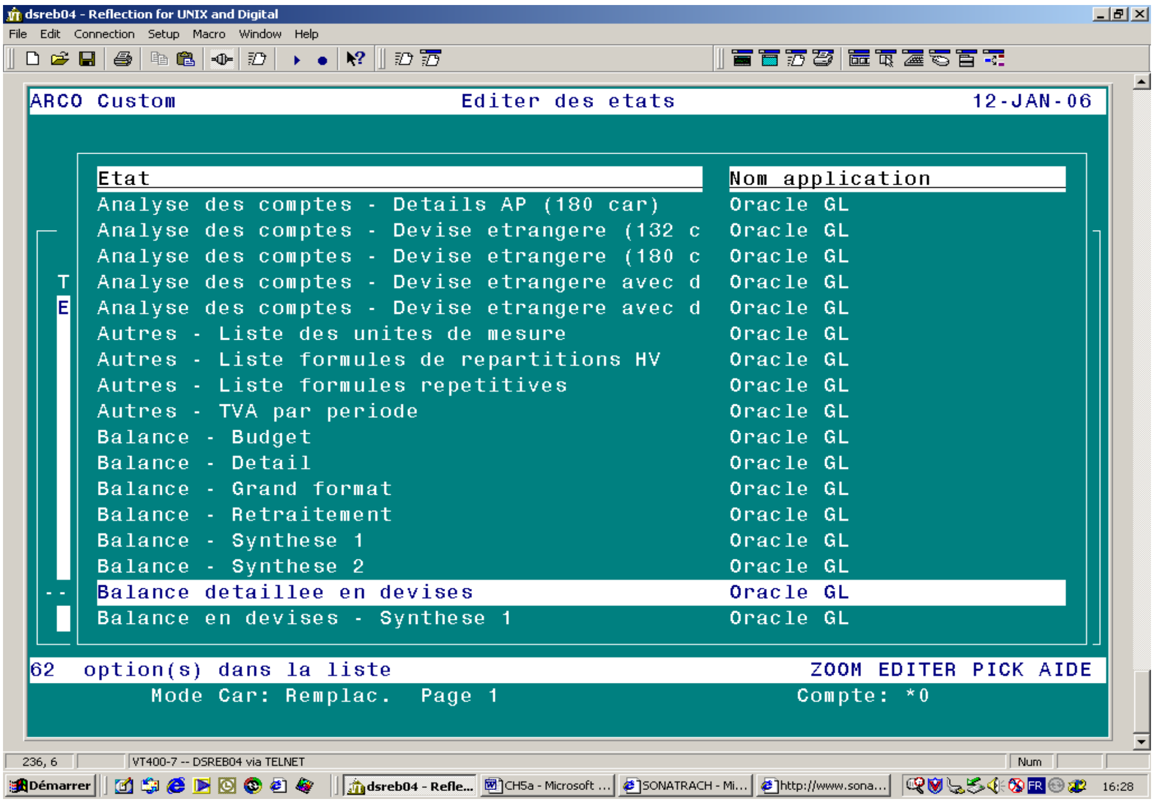
-أعداد المؤونات) وإلغاء مؤونات الدورة السابق (

-تسوية حسابات ما بين الوحدات والفروع .

-تسيير المخزونات

- تحليل الحسابات

- أعداد ميزان المراجعة خلال الدورة (كل الشهر) .



4-3-1 ٳعداد جداول مقاربة بين حسابات الشركة وحسابات البنوك

Microsoft Excel - Cashbook2001--2006

Print_Area = 05/03/2005

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	
1	CITIBANK - CASHBOOK DOLLARS: SONARCO										
2											
3	CITIBANK - Hassi Messaoud - Acct # 2001012										
4											
5	Request	Trans	ARCO	BEA			Deposit	Withdrawal		Statement	Sta
6	Date	Type	Ref	Ref		Description	Amount	Amount	Balance	Cleared	Clea
7					Vendor / Source						
8											
9					OPENING BALANCE				0,00		
10											
11	21-févr-02	FND	001		BU IFA LONDON	Funding ex UK	25 000,00		25 000,00	21-févr-02	
12											
13	01-mars-02	PDM	392		Per diem LATEREM Kamel			840,00	24 160,00	27-févr-02	
14	02-mars-02	PDM	393		Per diem BEBBOUCHI AMEL (Complément)			360,00	23 800,00	03-mars-02	
15	02-mars-02	PDM	394		Per diem HADJALI FAIROUZ KAHINA (Complément)			360,00	23 440,00	03-mars-02	
16	27-mars-02	PDM	395		Per Diem MADADI MEHREZ			840,00	22 600,00	31-mars-02	
17	06-avr-02	PDM	396		Per Diem CHELAGHMA ALI			480,00	22 120,00	07-avr-02	
18	16-avr-02	PDM	397		Per Diem MOUALEK DJAMEL			600,00	21 520,00	21-avr-02	
19	16-avr-02	PDM	398		Per Diem BENSELAMA HABIB			600,00	20 920,00	21-avr-02	
20	16-avr-02	PDM	399		Per Diem NARAOUI ABDERRAHMANE			1 320,00	19 600,00	21-avr-02	
21	16-avr-02	PDM	400		Per Diem LADRAA AHCENE			1 200,00	18 400,00	21-avr-02	
22	19-avr-02	PDM	401		Per Diem MENAA EMBAREK			960,00	17 440,00	21-avr-02	
23	19-avr-02	PDM	402		Per Diem KROUR FERHAT			960,00	16 480,00	21-avr-02	
24	19-avr-02	PDM	403		Per Diem CHOUAL REDOUANE			960,00	15 520,00	21-avr-02	
25	19-avr-02	PDM	404		Per Diem MENNAD MABROUK			960,00	14 560,00	21-avr-02	
26	20-avr-02	PDM	405		Per Diem ADJAOUD RABIA			960,00	13 600,00	21-avr-02	
27	23-avr-02	PDM	406		Per Diem MAYASSI ABDELKRIM			720,00	12 880,00	28-avr-02	
28	11-mai-02	PDM	407		Per Diem LEMDANI OMAR			720,00	12 160,00	12-mai-02	
29	18-mai-02	PDM	408		Per Diem ACHTIOUANE KARIM			600,00	11 560,00	19-mai-02	
30	18-mai-02	PDM	409		Per Diem ARIF Maamar			600,00	10 960,00	19-mai-02	
31	25-mai-02	PDM	410		Per Diem GROUNE Mabrouk			840,00	10 120,00	26-mai-02	
32	25-mai-02	PDM	411		Per Diem RADJEF Salah			840,00	9 280,00	26-mai-02	
33	25-mai-02	PDM	412		Per Diem FETHIZA T. Mohammed laiche			600,00	8 680,00	26-mai-02	
34	25-mai-02	PDM	413		Per Diem LATEREM Kamel			600,00	8 080,00	26-mai-02	
35	01-juin-02	PDM	414		Per Diem FETHIZA T. Mohammed lai			360,00	7 720,00	02-juin-02	

Paid to Ladraa $ 600,00 only as second course cancelled by SH Algiers

Complément PDM (412)

Complément PDM (413)

ZBA 4069-1803 / CITI CASHBOOK / CITI HASSI DA CASHBOOK / CITI HASSI USD CASHBOOK / DUI

Ready Sum=26-sept-09 CAPS NUM

Démarrer Windows M... Chennouf, ... CH5 - Micro... these1 Microsoft E... FR 14:23

Source : BP Exportation EL Djazair (BPX), comptabilité générale, Décembre2005,REB ,HMD ,

يتم ٳعداد جداول مقاربة بين حسابات الشركة في دفاتر البنك وحسابات البنك في دفاتر المؤسسة لمختلف البنوك التي تتعامل معها المؤسسة ولمختلف العملات،فمن خلال التنسيق بين محاسبة الخزينة و المحاسبة العامة يتم ضبط حسابات المؤسسة و مقارنة حركتها ،من خلال العمليات المسجلة في دفاتر البنوك، ومدى مطابقتها مع العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة، والقيام بتحليل الفروقات و تسويتها خلال كل دورة محاسبة.

لللايث عند المعالجة المحاسبية يتم اعداد جداول مقارنة بين دفاتر المؤسسة بمختلف العملات من جهة و جدول حركة الاموال من جهة ثانية ، ويتم تحويل المبالغ الى الدولار بطريقة الية و فقا سعر الصرف الجاري بغرض ٳعداد القوائم المالية بالدولار.

فمن خلال الجدول اعلاه يمكن من متابعة حركة التدفقات النقدية المتمثلة في مدخلات و مخرجات النقديات و هذا بين دفاتر بريتش بتروليوم و الحسابات الجارية 2001012 لدى البنك الامريكي في الجزائر City Bank

4-3-2 أعداد جداول الاهتلاكات

Microsoft Excel - PP&E SONARCO 2004 DEC

SONARCO

Property, Plant and Equipment

Accumulated Depreciation, Depletion and Amortization

Inception Through décembre-04

Summary

Account	Detail	Description		Cost	Depreciation, Depletion & Amortization Current Month	To Date	Accumulated DD & A	Calculated One Month DD&A
			1997-2003	179 352 000,00		(159 047 266,35)		
			2004	-	(806 933,33)	(18 690 866,79)		
		Total Fixed Asset		179 352 000,00	(806 933,33)	(177 738 133,14)	(177 738 133,14)	2 9[illegible]
3410	0000	GAS COMP & NEW UTILITIES						
			1999-2003	455 564 847,74		(373 207 937,56)		
			2004	1 372 463,33	(3 451 028,34)	(77 142 054,68)		
		Total Fixed Asset		456 937 311,07	(3 451 028,34)	(450 349 992,24)	(450 349 992,24)	7 [illegible]
3430	0000	PIPELINES						
			1997-2003	222 886 226,89		(199 848 670,77)		
			2004	-	(293 285,59)	(17 668 308,89)		
		Total Fixed Asset		222 886 226,89	(293 285,59)	(217 516 979,66)	(217 516 979,66)	3 7[illegible]
3610	3610	Office Furniture						
			1996-2003	618 136,56		(598 918,75)		
			2004	-	-	(19 217,81)		
		Total Fixed Asset		618 136,56	-	(618 136,56)	(618 136,56)	
3610	3611	Office Equipment						
			1997-2003	52 618,87		(36 211,91)		
			2004	43 457,11	(1 073,37)	(12 880,44)		
		Total Fixed Asset		96 075,98	(1 073,37)	(49 092,35)	(49 092,35)	
3620	3623	Warehouse, Shops, Other Industrial Buildings						
			1997-2003	6 621 954,21		(6 315 093,43)		
			2004	-	(11 215,91)	(173 350,96)		
		Total Fixed Asset		6 621 954,21	(11 215,91)	(6 488 444,39)	(6 488 444,39)	1[illegible]
3620	3624	Ex-pat Offices						cor 1/[illegible]
			1997-2003	13 614 000,00		(13 614 000,00)		
			2004	-	-	-		
		Total Fixed Asset		13 614 000,00	-	(13 614 000,00)	(13 614 000,00)	2[illegible]

Sum / Well Tang / Well Intang / Vegi / Util-Comp / Pipelines / Off Furn / Off Equip / Whse etc / EP-

Source : BPX, comptabilité générale, décembre 2005, reb, HMD, Algérie

يعتبر أعداد جداول الإهتلاكات في بريتش بتروليوم، بمثابة بطاقات تعريف للإستثمارات المعنية، التي يتم حساب الإهتلاكات لكل أستثمار في شكل جدول، يتضمن تاريخ الإقتناء أو الإنجاز رقم حساب الإستثمار المعني، التكلفة التارخية، الإهتلاك الشهري، و الإهتلاكات المجمعة، و القيمة المحاسبية المتبقية، و تاريخ بداية الإستعمال على اعتبار ان الإهتلاكات تحسب من هذا التاريخ، وبأستعمال طريقة الإهتلاك الثابت.

يمكن ملاحظة أن جداول الإهتلاكات لا يتم تحديثها من خلال أعادة النظر في القيمة المحاسبية المتبقية حسب ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية. وذلك من خلال حساب الاهتلاك انطلاقا من التكلفة البديلة بدلا من التكلفة التارخية.

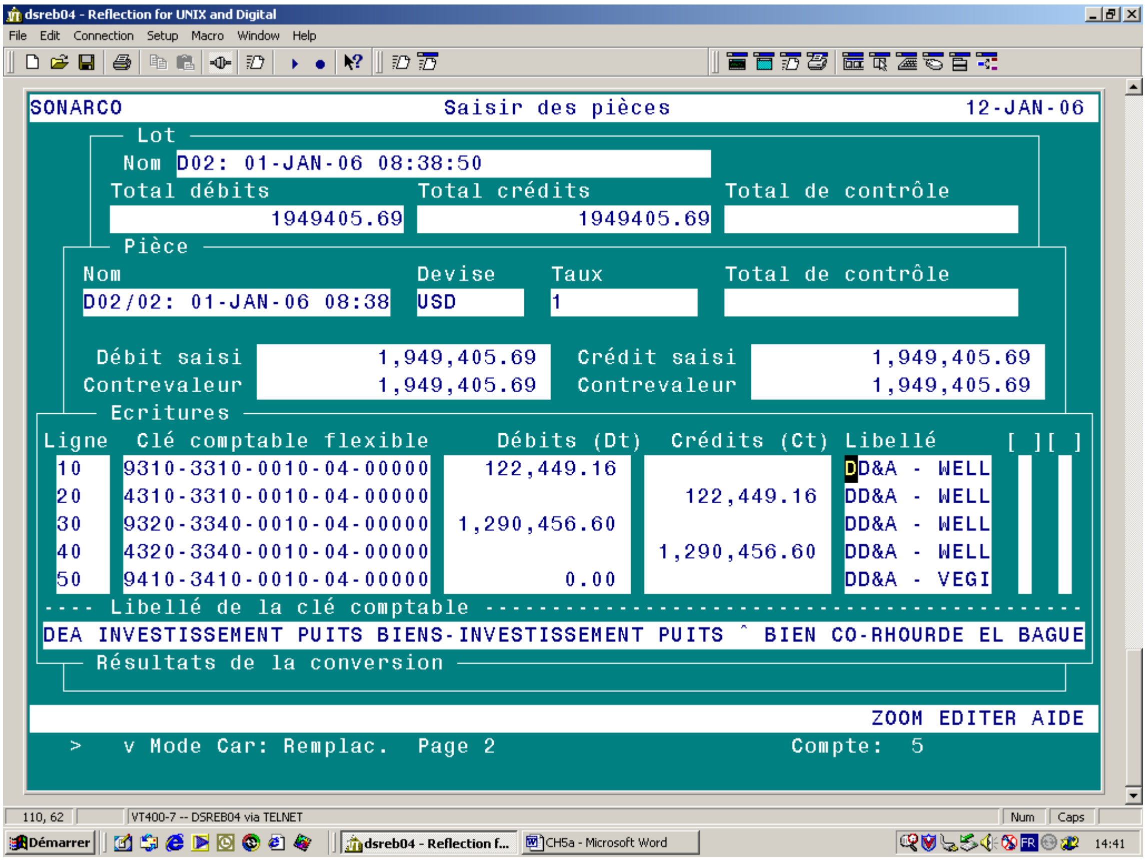
عندما يتم تبني طريقة التكلفة الجارية ينبغي أن يتم الإفصاح عن التكلفة الجارية للأصول الثابتة، وعن كل التعديلات في عناصر القوائم المالية وآثارها على التقارير المالية.

لكن عند بداية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و خصوصا الخاصة بالاهتلاكات في الشركات متعددة الجنسيات طرحت أسئلة من طرف المدراء الماليين حول القيود المحاسبية عن التكلفة التارخية، وكذلك

حول العناصر الأساسية التي ينبغي تعديلها في القوائم المالية من أجل أن يتم عكس آثار الأسعار المتغيرة، وما الغرض من تلك التعديلات .

أما المعالجة المحاسبية للاهتلاكات على مستوى دفاتر الشركة وفقا نظام أوراكل فتتم كما هو موضح في الشكل اللاحق :

4-3-3 المعالجة المحاسبية للاهتلاكات على مستوى دفاتر الشركة

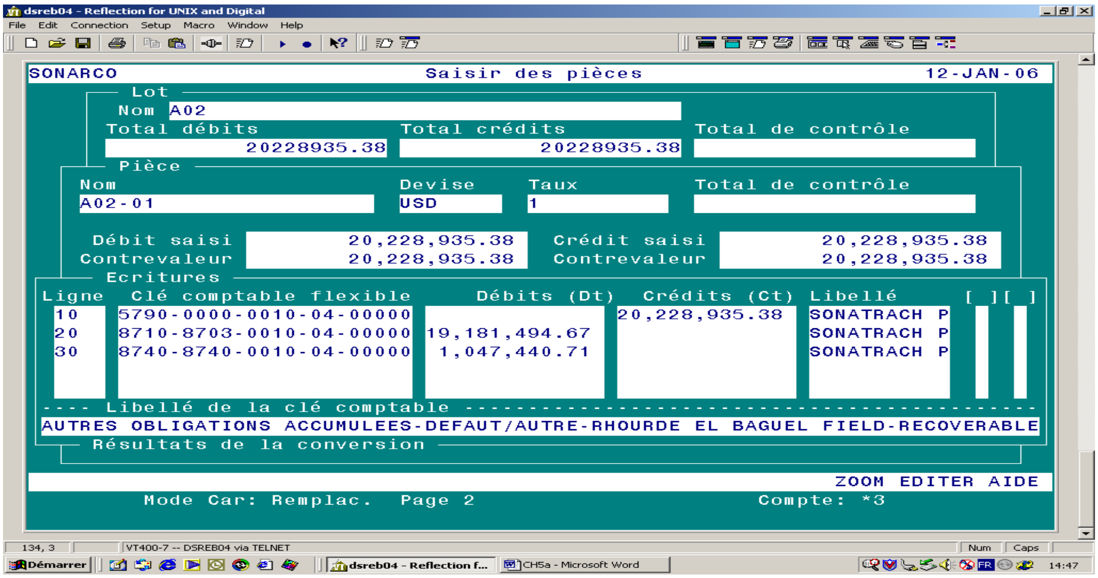


من خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أنه تم جعل حساب مخصصات الاهتلاكات مدينا و جعل حساب استثمار دائنا وتستعمل بريتش بتروليوم طريقة الاهتلاك الثابت و هذا حسب ما نص عليه القانون الجزائري من خلال المرسوم 14-86. كما أن هذه الشركة رغم أنها بدأت العمل بالمعايير المحاسبية الدولية سنة 2003 إلا أنها لا تطبق التكلفة البديلة عند حساب الاهتلاك.

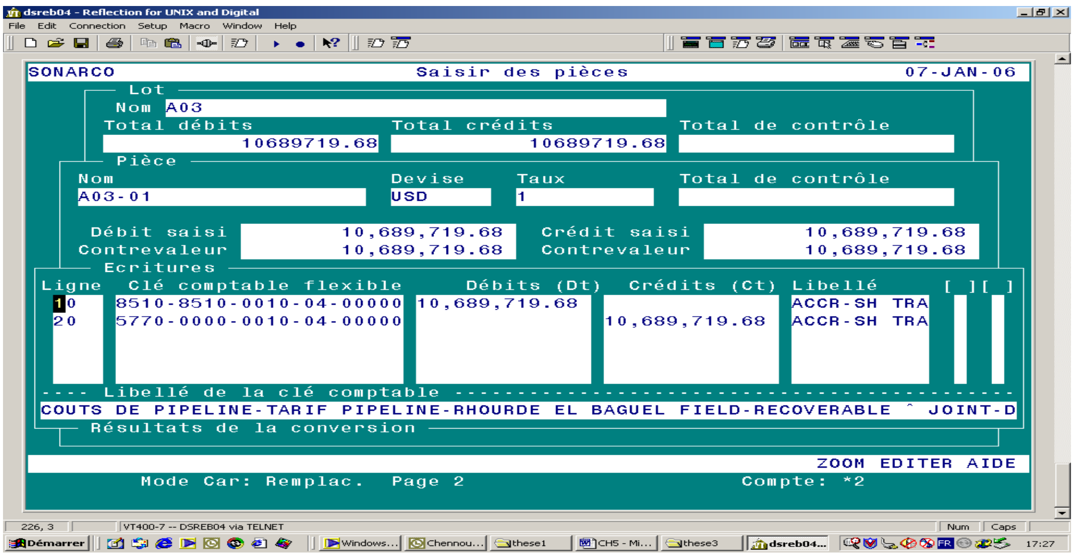
4-3-3 المعالجة المحاسبية للمؤنات : من خلال العمل المحاسبي لبريتش بتروليوم

نجد انها تقوم للاساب المؤونات للاعباء المستحقة خلال الدورة المحاسبية ولكنها B تسدد بعد ومن خلال هدا المثال نجد المؤونة الخاصة بالاجور وكدلك مؤونة النقل عبر الانابيب

ا- حالة الاجور

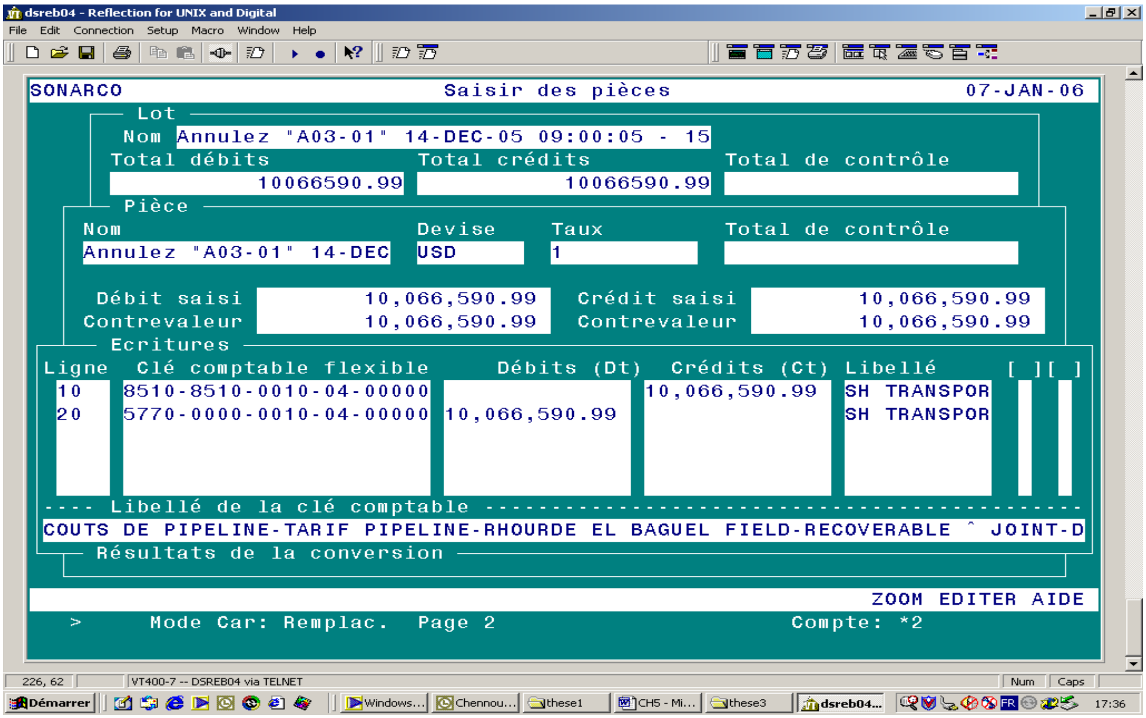


ب-حالة النقل عة الانابيب



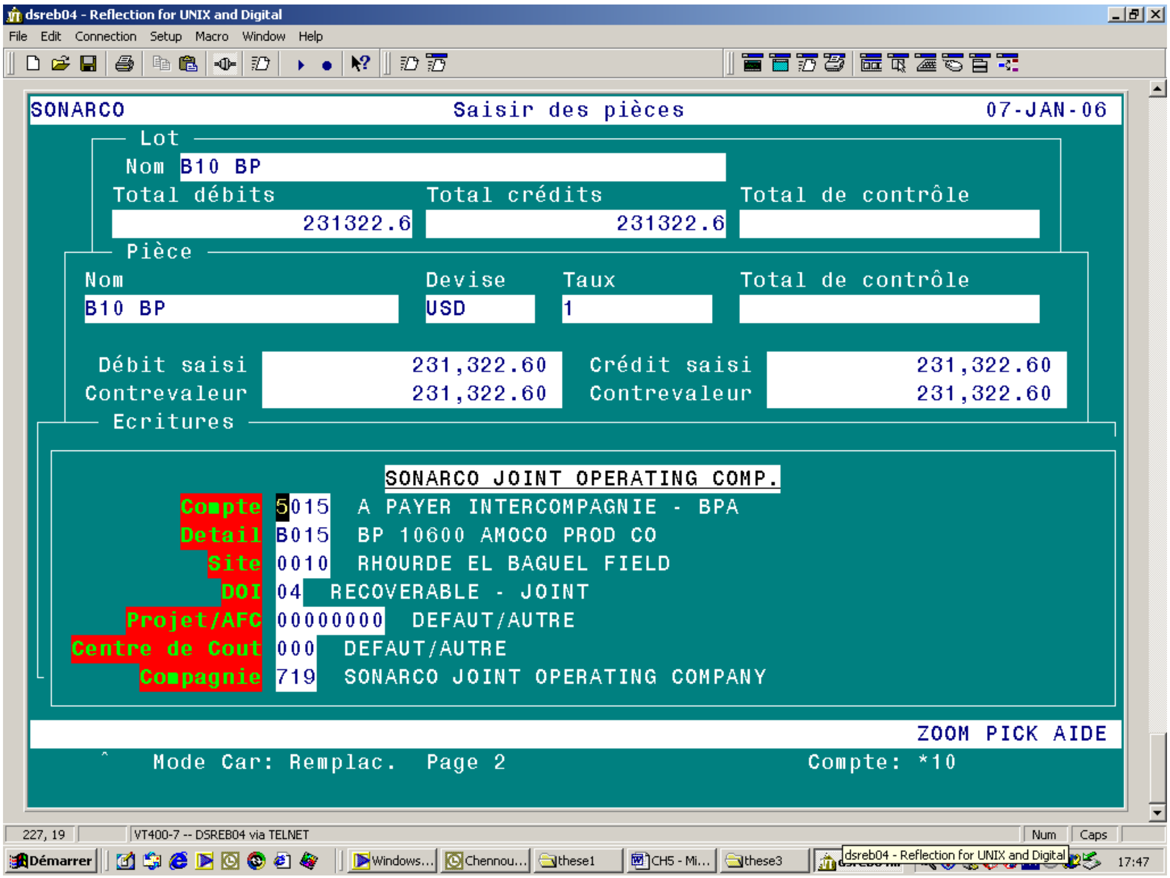
يتم إعداد المؤونات وفقا للسياسة المتبعة من طرف الشركة الأم، للبيت يتم إنشاء مؤونات لكل الفوتير و الإلتزامات المستحقة في الأجل القصير، و خلال الفترة المحاسبية المقبلة يتم إلغاء مؤونة الدورة السابقة. فمن خلال المثال الموجود أعلاه تم إنشاء مؤونة للأعباء المستحقة على عاتق الشركة خاصة بمصاريف نقل البترول عبر الأنابيب، و عند ما يتم الوفاء بالإلتزامات و تسوية المستحقات على مستوى حسابات الموردين-الخزينة، يتم إلغاء المؤونة، و نفس المنطق بالنسبة للإلتزامات ذات الطابع الثابت، للبيت لا يمكن إنشاء مؤونة للأعباء المستحقة و التي لا تدفعها الشركة بشكل مستمر و دوري.

3- إلغاء مؤونات الدورة المحاسبية السابقة



يتم إلغاء مؤونات الدورة المحاسبية السابقة، و ذلك بشكل آلي خلال الدورة المحاسبية اللاحقة للبيت تتم عملية تسوية المستحقات في أجل أقصاه شهر لأن الدورة المحاسبية شهرية. أما المعالجة المحاسبية تتم عن طريق تسجيل قيد عكسي للقيد الذي تم تسجيله خلال مرحلة إنشاء المؤونة، وذلك كما هو موضح في المثال أعلاه الذي يتضمن المؤونة الخاصة بمصاريف النقل عبر الأنابيب المستحقة.

4-3-4 تسوية حسابات ما بǨ الوحدات والفروţ : من المعروف ان هناك العديد من العمليات التي تقوم ǚا بريتش بتروليوم الشركة الام وفروعها في ǕالǓ العاǏ وبالتالي ينبغǖ تسوية حسابات ما بين الوحدات.

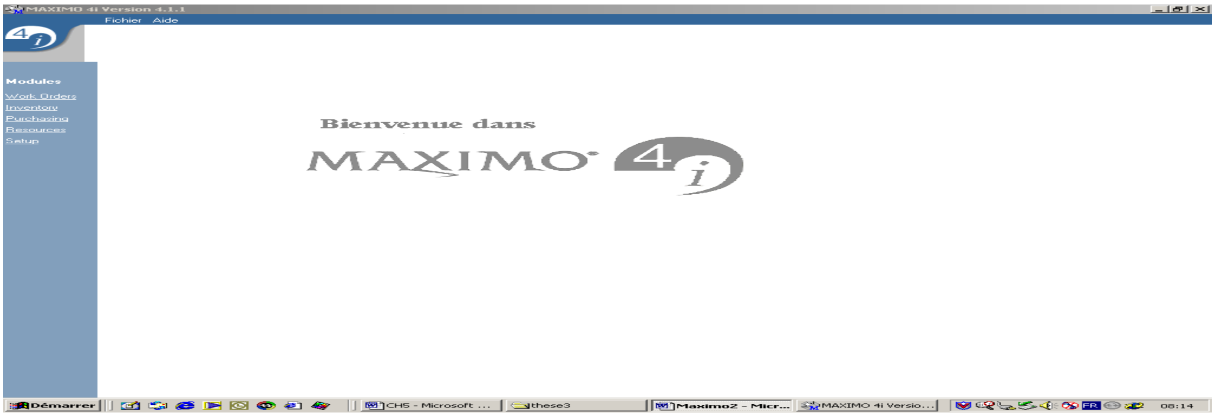


تأخذ تسوية المعاملات ما بين الوحدات والفروع حيز كبير،للييث تتم تسوية حسابات ما بين الوحدات والفروع بشكل دوري و مرتبط بالدورة المحاسبية ، و يتم تسوية الحسابات الخاصة بالمبدلات التǅارية و التحويلات المالية التي تتم بين الفروع فما بينها، أو بين الفروع و الشركة الأم .

كما يمكن ملاحظة أن العمليات مابين الفروع و الشركة الأم تتم حسب أسعار السوق، ǚعنى ان أسعار التحويلات الدولية ƢضǞ لمنطق السوق[1].

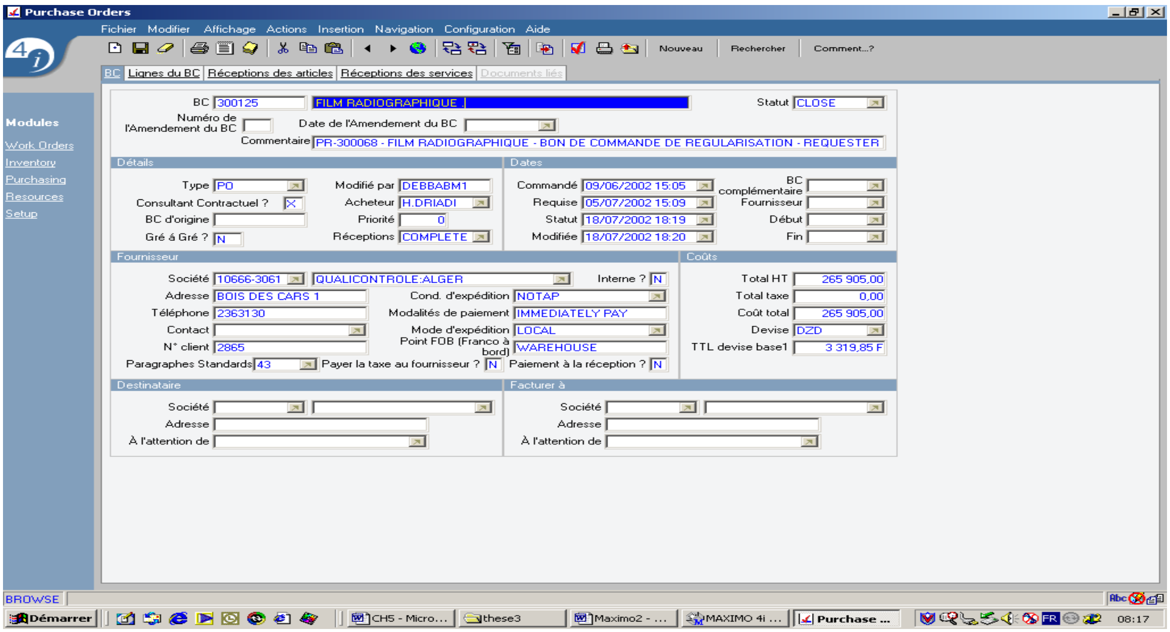
[1] انظر الفصل الرابع ص:200.

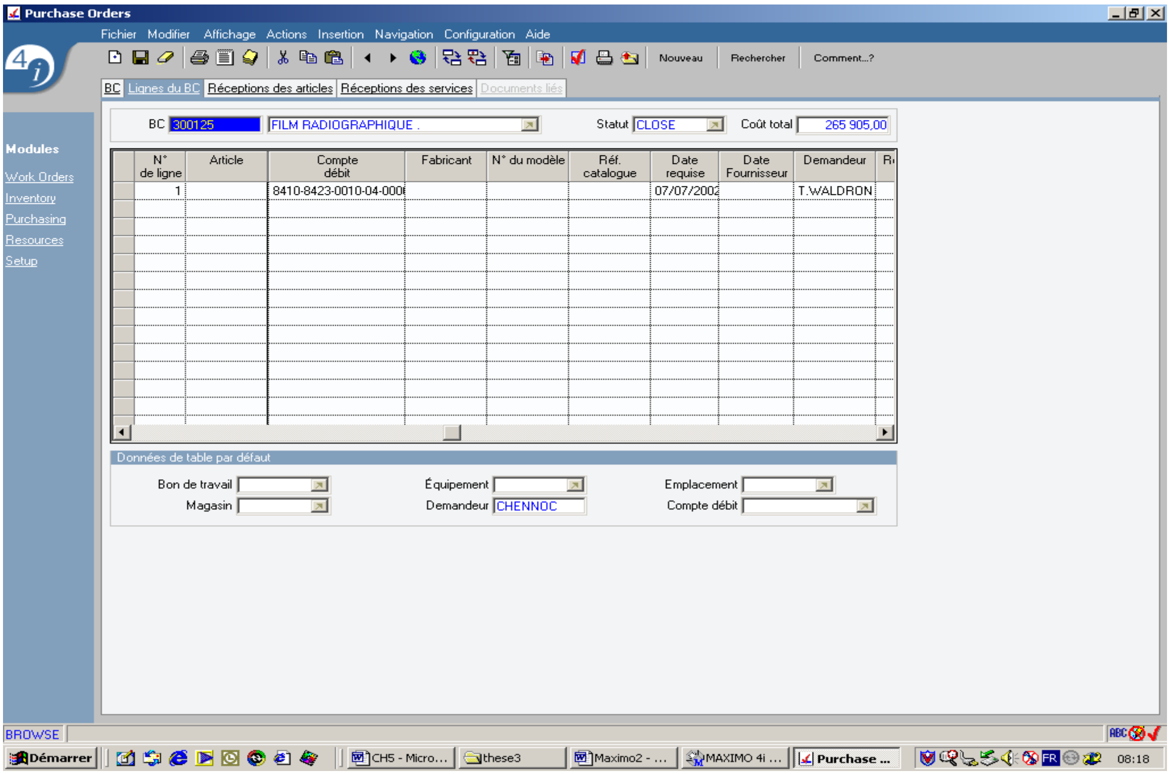
4-3-5 محاسبة المخزونات: يتم تسيير المخزونات ومعالجتها آليا عن طريق نظام (برنامج) **ماكسيمو Maximo** ، فمن خلال هذا النظام يتم اعداد الطلبيات و تسيير المخزون المواد الاولية و السلع.



أ- المعالجة المحاسبية لإتمام الطلبيات: من خلال نظام المعالجة المحاسبية للمخزونات تقوم بريتش بتروليوم باعتماد نظام الطلبيات و باستعمال :

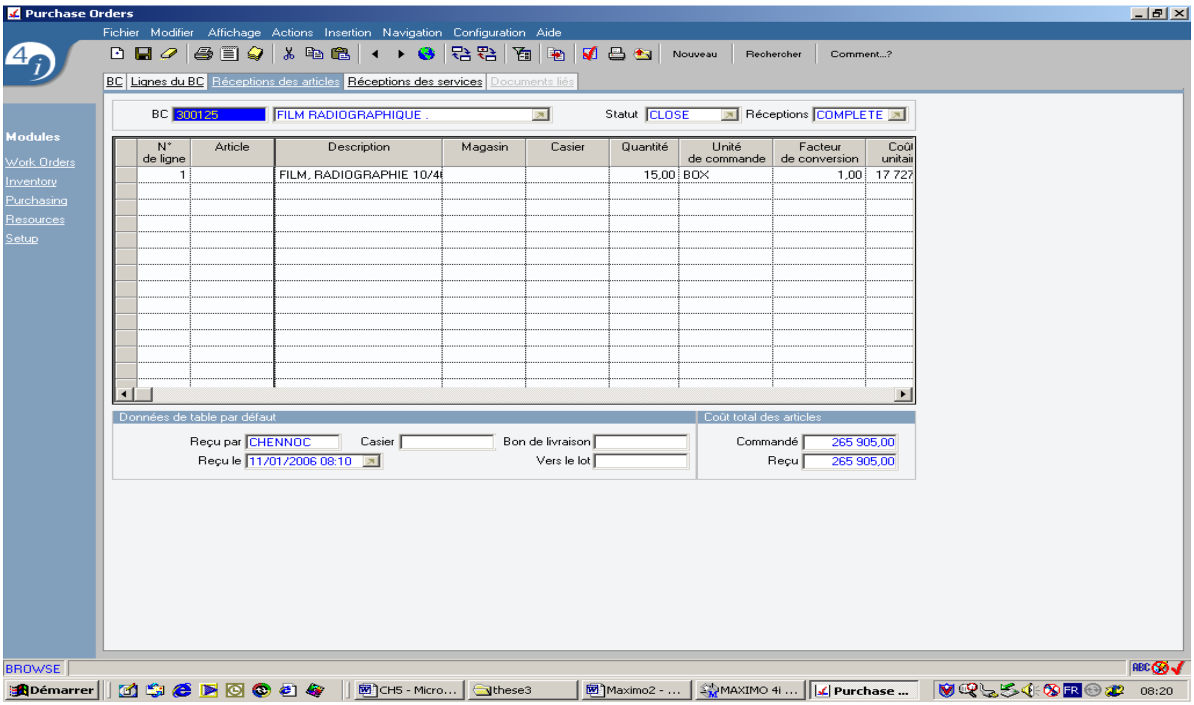
أ - 1 *اعداد الطلبية* : يتم اعداد الطلبيات عن طريق مرحلتين وهذا حسب الجدول التالي :





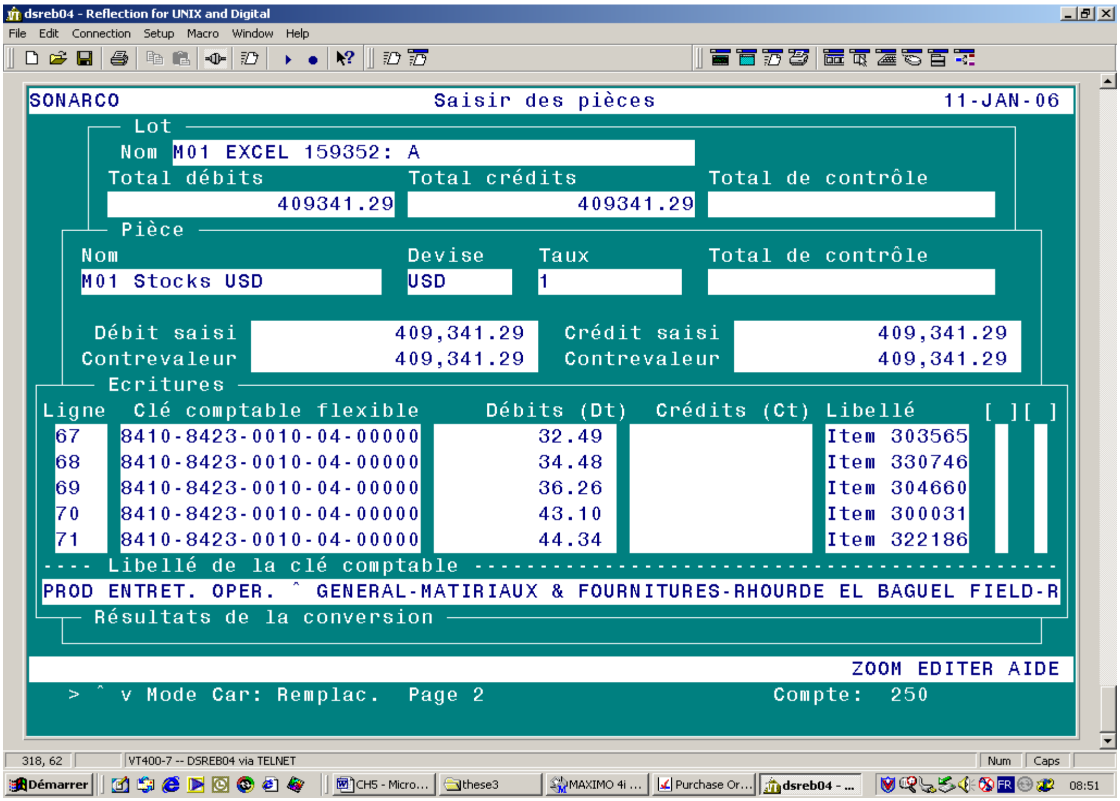
يتم اعداد الطلبيات على مستوى مصلحة الشراء ، و من خلال نظام **Maximo** يتم معالجة الطلبيات آسيا ليتم بعد ذلك متابعة العملية على مستوى **Oracle** من خلال آسبة الموردين و بعدها المحاسبة العامة.

ا-2 عملية استلام المواد الاولية و السلع : تتم عملية استلام السلع و المواد الاولية من خلال نظام ماكسمو كمايلي :



يتم معالجة عملية استلام المواد الأولية كمرحلة ثانية بعد مرحلة اعداد الطلبيات من خلال نظام **Maximo**، ليتم بعد ذلك تسوية الحسابات المعنية على مستوى **Oracle** من خلال محاسبة الموردين، و محاسبة الخزينة.

3- المعالجة المحاسبية للمخزونات : يتم ايضا معالجة المخزونات محاسبيا على مستوى ثان وهذا من خلال اوراكل لكي يتم متابعة حركة المخزونات وتقييمها بالطرائق التي يحتوي عليها هذا النظام.



تتم المعالجة المحاسبية للمخزونات بشكل مزدوج للتأثير يتم معالجة عملية الشراء على مستوى محاسبة الموردين وذلك بتسجيل القيد التالي :

من حـ / المشتريات ...

ألى حـ /الموردين : 5110

كما تتم المعالجة المحاسبية للمخزونات على مستوى المحاسبة العامة، من خلال أوراكل(Oracle) بعد معالجة العملية على مستوى ماكسيمو(Maximo).

من حـ / الأعباء	
	ألى حـ /المشتريات

4-4 المحاسبة التحليلية :Reporting

تتم المحاسبة التحليلية على مستوى BPX بعملية أعداد التقارير ومراقبة التكاليف ، ومقارنة الميزانيات التقديرية مع ما هو محقق، والقيام بتحليل الفروقات الموجودة .

وعموما نجد على مستوى المحاسبة التحليلية المهمات التالية :

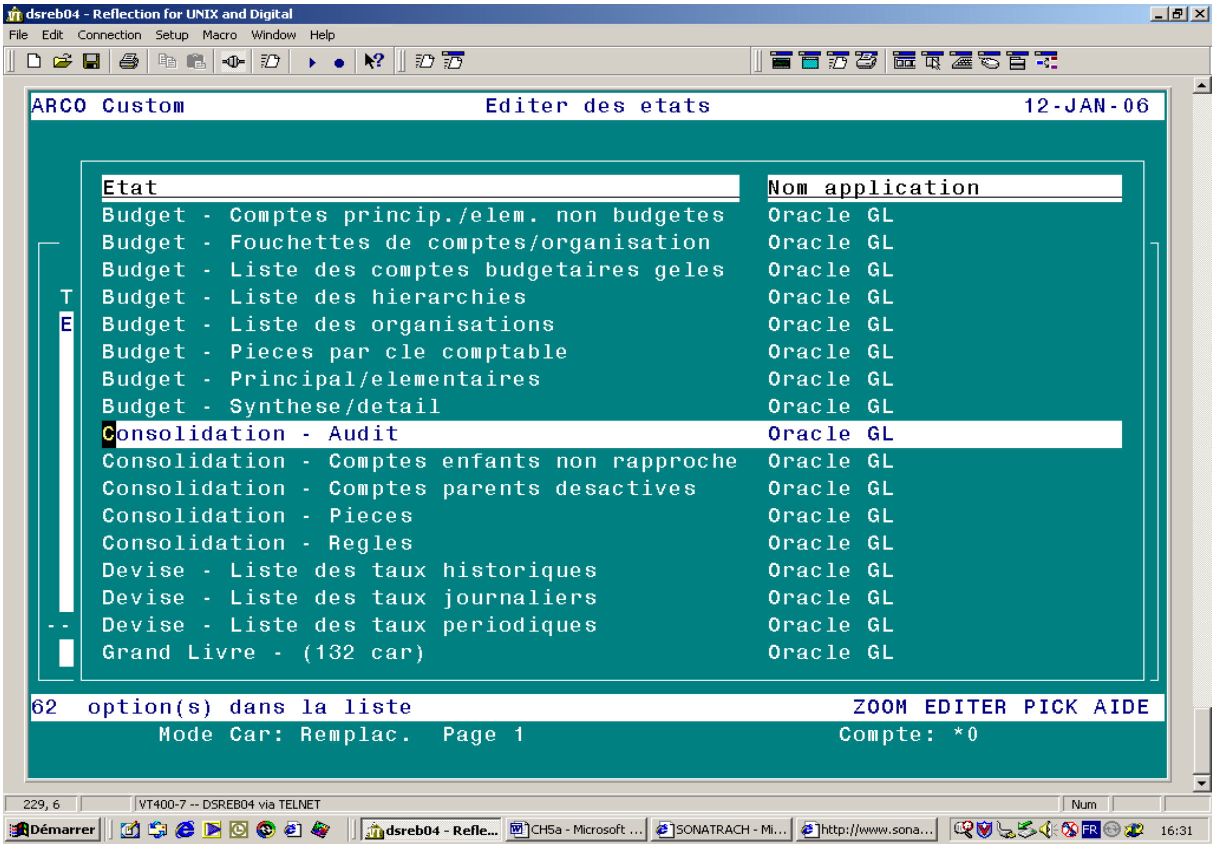
-أعداد تقارير (BVSA) خاصة بتكاليف الاستغلال وتكاليف الإستثمار، ومقارنتها مع الميزانية التقديرية.

- أعداد تقريرشامل بالتكاليف الخاصة بالدورة المحاسبية لكل شهر .

- أقفال الحسابات قبل 15 من الشهر الموالي للدورة المحاسبية .

- أعداد تقرير خاص بتكاليف الإستغلال منذ انطلاق المشروع قبل 15 من كل شهر .

- أعداد تقرير يشمل الفواتير الخاصة بسوناطراك والمتمثلة في أعباء الموظفين، النقل عبر الأنابيب، وفواتير التأمين.



2006Budget by department of BPX الميزانية التقديرية حسب الاقسام 1-4-4

Microsoft Excel - 2006 JOC Budget Consolidation [Read-Only]

2006	2nd Pass BASE BUDGET	Total	Ops Mgr	TCF	DEP	Exploitation	Maintenance	SCM	Engineering	IS	Finance	General	DER	Securite	Intendance	Admin
Personnel																
02.01.01	SH JOC	12 000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12 000	0	0	0	0
02.01.02	BP JOC	7 685	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7 685	0	0	0	0
	Personnel Sub Total	19 685	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19 685	0	0	0	0
Travel																
02.02.01	Rota Travel - BP	994	444	0	0	0	0	0	0	4	204	342	0	0	0	0
02.02.02	Non-Rota Travel - BP	59	15	0	0	0	0	0	0	2	12	30	0	0	0	0
02.02.03	Rota Travel - SH	425	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	423
02.02.04	Non-Rota Travel - SH	52	8	0	0	0	0	0	0	0	0	20	0	0	1	23
	Travel Sub Total	1 530	467	0	0	0	0	0	0	8	216	392	0	0	1	446
Consumables																
02.03.01	Operation Consumables	6 184	0	654	1 593	1 173	1 894	122	0	0	0	600	48	100	0	0
	8410 - Other Production Chemicals	81	0	0	13	60	0	0	0	0	0	0	0	8	0	0
	8411 - Corrosion Inhibitors	360	0	0	0	360	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8412 - Diesel	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8414 - Lube Oils & Seal Oils	48	0	24	0	24	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8415- Cleaning Materials	6	0	0	0	0	6	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8417 - Heating Oil	45	0	0	0	45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8419 - Glycol	360	0	360	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8422 - Gas Injection	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8423 - Materials & Supplies	661	0	180	0	360	60	16	0	0	0	0	0	45	0	0
	8424 - Other Consumables	306	0	48	30	60	0	100	0	0	0	0	48	20	0	0
	8425 - Pipes, Valves & Fittings	187	0	24	100	48	0	0	0	0	0	0	0	15	0	0
	8426 - Safety Equipment	38	0	6	4	6	6	4	0	0	0	0	0	12	0	0
	8427 - Consumables - Instrum & Elec	141	0	12	45	60	24	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8429 - Specialty Mech Parts	1 998	0	0	50	150	1 798	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	842A - Software Purch and Maint.	50	0	0	50	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	842B Shrinkage- Lost in Transit	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	842C - Inventory Differences	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8441 - Freight	603	0	0	1	0	0	2	0	0	0	600	0	0	0	0
	8470 - Corrosion General/Chemicals	1 300	0	0	1 300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
02.03.03	Camp - SH	309	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	309	0
02.03.04	Vehicle Fuel & Parts	515	0	0	0	0	0	203	0	0	0	60	252	0	0	0
02.03.05	Computer Supplies	170	0	0	0	0	0	0	0	170	0	0	0	0	0	0
02.03.06	Office Supplies/Furn & Equip.	200	12	0	0	0	0	40	0	0	12	0	4	10	2	120
	Consumables Sub Total	7 377	12	654	1 593	1 173	1 894	365	0	170	12	660	304	110	311	120

2006 JOC Budget Consolidation - 1st Pass 07/01 /2006

Preview: Page 1 of 2

Microsoft Excel - 2006 JOC Budget Consolidation [Read-Only]

2006	2nd Pass BASE BUDGET	Total	Ops Mgr	TCF	DEP	Exploitation	Maintenance	SCM	Engineering	IS	Finance	General	DER	Securite	Intendance	Admin
Services																
02.04.01	BP Timewriting	131	0	0	0	0	0	4	0	60	0	67	0	0	0	0
02.04.02	AEPT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
02.04.03	Contract Lab	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
02.04.04	IS/Communication	730	0	0	0	0	0	0	0	730	0	0	0	0	0	0
02.04.05	Contract Services	3 783	12	0	0	0	72	196	0	134	240	1 460	785	90	609	185
02.04.06	Office - Sunbury & Hassi	400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	400	0	0	0	0
02.04.08	Security	806	0	0	0	0	0	0	0	0	0	806	0	0	0	0
02.04.09	Medical	370	0	0	0	0	0	0	0	0	0	370	0	0	0	0
02.04.10	Charter Services	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
02.04.11	Training - BP	101	24	0	0	0	0	0	0	20	24	20	8	5	0	0
02.04.12	Training - SH	519	240	0	0	0	0	0	0	80	48	20	16	15	5	95
02.04.13	Camp Services	4 214	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4 214	0
02.04.14	Operational Services	3 189	0	78	2 325	84	654	12	0	0	0	0	6	30	0	0
	8430 - Stimulation, Perforation & FCO	600	0	0	600	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8432 - Wireline Ops	475	0	0	475	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8434 - Ops Services/DER Labor	246	0	0	150	72	12	12	0	0	0	0	0	0	0	0
	8437 - Environmental	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8438 - Laboratory & Sampling	18	0	6	0	12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8440- Telecomms	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8442 - Other Outside Svc	136	0	0	100	0	0	0	0	0	0	0	6	30	0	0
	8444 - Production Logging	400	0	0	400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8448 - Desalting	600	0	0	600	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8435 - Contract Maintenance	714	0	72	0	0	642	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8431 - Profile Control	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8445 - Coil Tubing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8449 - Perforating	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
02.04.16	Other Services	160	0	0	0	0	0	0	0	150	0	0	0	10	0	0
02.04.17	Vehicle Maintenance	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Services Sub Total	14 403	276	78	2 325	84	726	212	0	1 174	312	3 143	815	150	4 828	280
02.05	Insurance	1 000	0	0	0	0	0	0	0	0	1 000	0	0	0	0	0
02.06	Well Work	6 750	0	0	6 750	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Total Opex	50 746	755	732	10 668	1 257	2 620	577	0	1 352	1 540	23 880	1 119	260	5 140	846
	CHECK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

2006 JOC Budget Consolidation - 1st Pass 07/01 /2006

Preview: Page 2 of 2

Source : BPX, comptabilité Analytique, janvier 2006, reb, HMD, Algérie

انطلاقا من مفهوم الميزانيات التقديرية وأهدافها و الوظائف الرئيسية لها و مزايا الميزانيات التقديرية ، قواعد لإستخدام الميزانيات و أنواع (تبويب) الميزانيات التقديرية .بالاضافة الى طرائق إعداد ها و الجوانب السلوكية للميزانيات التقديرية. قمنا بمتابعة الميزنية التقديرية ببريتش بتروليوم

حيث تعتبر الميزانية التقديرية من أهم العناصر التي تقوم بها مصلحة المحاسبة التحليلية و أكثرها تاثيرا على مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الإستثمارية،خاصة اذا علمنا ان الشركات البترولية و الغازية تستثمر مبالغ ضخمة ،و بالتالي تتحمل أعباء لإستغلال معتبرة، لذلك تعطى اهمية بالغة للموزنات التقديرية.

أما عن كيفية إعداد هذه الموزنات، فهي تتخذ أشكال عديدة ، و ذلك حسب طبيعة و حجم المشروع،فمن خلال الجدول أعلاه يمكن ملاحظة الكيفية التي يتم بها إعداد الميزانبة التقديرية،حيث الإعتماد على مؤشرين هما:

أ- مركز التكلفة : يقصد بمركز التكلفة قسم من أقسام الإنتاج أو مصلحة تتطلب أعباء معتبرة ،و من خلال الجدول اعلاه نجد أقسام الانتاج التالية قسم التنقيب (Drilling) ،قسم العمليات (Ops) ، قسم (TCF) ،قسم انتاج (DEP) ،قسم الإستغلال (Exploitation) قسم الصيانة (Maintenance) قسم النقل و التموين (SCM) ،قسم الهندسة(Engineering) ،قسم الإعلام الألي (IS) ، قسم المالية (Finance) قسم عام(General) قسم الإنجاز (DER) ،قسم الأمن الصناعي (Securite) ،قسم الإيواء و الإطعام (Intendance) ،و قسم الإدارة (ADM) ، كل قسم من هذه الأقسام يؤدي وظيفة محددة بدقة، وبالتالي يمثل مركز تكلفة .

ب- الإحتياجات: يتم تحديد العناصر التي تدخل في تقدير الميزانية ،و بعد تحديد مراكز التكلفة وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة يتم تحديد و حصر إحتياجات كل قسم و ترجمتها الى أرقام، و تستعمل الميزانية التقديرية لتحديد حجم النفقات المطلوبة لكل قسم .

2006Budget by Month. 4-4-2 الميزانية التقديرية حسب أشهر السنة

Microsoft Excel - 2006 JOC Budget Consolidation [Read-Only]

2006	2nd Pass BASE BUDGET	Total	janv-06	févr-06	mars-06	avr-06	mai-06	juin-06	juil-06	août-06	sept-06	oct-06	nov-06	déc-06
Personnel														
02.01.01	SH JOC	12 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
02.01.02	BP JOC	7 685	608	608	608	651	651	651	651	651	651	651	651	651
	Personnel Sub Total	19 685	1 608	1 608	1 608	1 651	1 651	1 651	1 651	1 651	1 651	1 651	1 651	1 651
Travel														
02.02.01	Rota Travel - BP	994	83	83	84	83	83	84	83	83	84	83	83	84
02.02.02	Non-Rota Travel - BP	59	5	5	5	5	5	6	5	5	5	5	5	6
02.02.03	Rota Travel - SH	425	35	35	35	35	35	36	35	35	35	35	35	36
02.02.04	Non-Rota Travel - SH	52	4	4	4	4	4	3	4	4	4	5	4	4
	Travel Sub Total	1 530	127	127	128	127	127	129	127	127	128	128	127	130
Consumables														
02.03.01	Operation Consumables	6 184	439	792	937	638	356	545	486	429	535	357	336	337
	8410 - Other Production Chemicals	81	7	6	7	7	6	7	6	7	7	7	6	7
	8411 - Corrosion Inhibitors	360	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	8412 - Diesel	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8414 - Lube Oils & Seal Oils	48	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
	8415- Cleaning Materials	6	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0	1	0
	8417 - Heating Oil	45	0	0	15	0	0	15	0	0	15	0	0	0
	8419 - Glycol	360	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	8422 - Gas Injection	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8423 - Materials & Supplies	661	55	55	56	55	55	56	55	55	57	55	55	56
	8424 - Other Consumables	306	18	18	67	18	18	17	18	68	17	18	18	17
	8425 - Pipes, Valves & Fittings	187	15	16	15	16	15	16	15	15	15	15	15	15
	8426 - Safety Equipment	38	3	4	3	4	3	4	3	4	3	4	3	4
	8427 - Consumables - Instrum & Elec	141	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
	8429 - Specialty Mech Parts	1 998	106	414	534	304	24	196	154	46	186	24	4	4
	842A- Software Purch and Maint.	50	0	45	5	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	842B Shrinkage- Lost in Transit	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	842C - Inventory Differences	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8441 - Freight	603	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
	8470 - Corrosion General/Chemicals	1 300	108	108	108	108	108	108	108	108	108	108	108	108
02.03.03	Camp - SH	309	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
02.03.04	Vehicle Fuel & Parts	515	40	40	54	40	40	40	40	40	40	40	61	40
02.03.05	Computer Supplies	170	14	14	14	14	14	15	14	14	14	14	14	15
02.03.06	Office Supplies/Furn & Equip.	200	20	15	16	20	15	15	20	15	16	21	15	16
	Consumables Sub Total	7 377	538	886	1 046	737	450	640	585	523	630	457	451	433
Services														
02.04.01	BP Timewriting	131	11	11	12	11	11	12	11	11	12	11	11	12

2006 JOC Budget Consolidation 07/01/2006

Preview: Page 1 of 3

Microsoft Excel - 2006 JOC Budget Consolidation [Read-Only]

2006	2nd Pass BASE BUDGET	Total	janv-06	févr-06	mars-06	avr-06	mai-06	juin-06	juil-06	août-06	sept-06	oct-06	nov-06	déc-06
			3 523	3 895	4 261	3 750	3 479	3 698	3 596	3 536	3 856	3 466	3 455	3 479
02.08	Annual Cost Recovery													
02.08.01	Investments	18 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	2 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
02.09	Overhead													
02.09.01	Sonatrach	172	15	15	15	15	15	15	13,6	13,6	13,6	13,6	13,6	13,6
02.09.02	BP	290	25	25	25	25	25	25	23,3	23,3	23,3	23,3	23,3	23,3
02.10	Existing Facilities	6 500	542	542	541	542	542	541	542	542	541	542	542	541
03	Transportation	5 481	541	478	498	457	465	432	425	437	424	444	432	448
04.01	Mesdar Gas	0												
04.02	Zina Gas	45 798	3 890	3 513	3 890	3 764	3 890	3 764	3 890	3 890	3 764	3 890	3 763	3 890
		126 986	14 184	14 489	15 616	14 429	14 020	14 298	14 285	14 178	14 678	14 046	13 884	12 874

2006 JOC Budget Consolidation 07/01/2006

Preview: Page 3 of 3

Source : BPX, Comptabilité Analytique, janvier 2006, reb, HMD, Algérie

قلنا أن ٳعداد الميزانية التقديرية يتخذ أشكال عديدة ، و ذلك حسب طبيعة و حDzم المؤسسة، ورأينا في الفقرة السابقة كيفية ٳعدادها حسب مراكز التكلفة،وذلك وفقا طريقة الأقسام المتDzانسة.

لكن المؤسسة θد نفسها أحيانا مجبرة على ٳعادة عرô تلك الميزانية التقديرية في شكل اخر أو ƴوذǯ ثاƆ، يمكنها من التقدير العقلاƆ لɋعباء و مراقبتها بشكل يتوافق مع الدورة المحاسبية.من هذا المنطلق تقوم بريتش بتروليوم بٳعداد ƴوذǯ ثاƆ للميزانية التقديرية،وذلك حسب ما يتوافق مع الدورة المحاسبية الشهرية،فٳنطلاقا من الميزانية التقديرية حسب مراكز التكلفة يتم ٳعداد شكل اخر حسب أشهر السنة.

3-4-4 إعداد تقرير شامل بالتكاليف الخاصة بالدورة المحاسبية : Billing Statement

ا- تكاليف الاستثمار CAPEX

Microsoft Excel - SIPEX Billing Statement - Jan-Aug99

E33 =+'Monthly Sum'!P54

ARCO EL DJAZAIR - Rhourde El Baguel Field

Joint Interest Billing Statement For January through August 1999

		GROSS				ELF		
			Jan-Aug99	FY Bud $mm	ITD	janv-00	YTD	ITD
11	**CAPEX**							
13	1.1.1A VEGI & Fluid Handling	-	7 405 618,53		7 405 618,53	-	2 962 247,41	2 962 247,41
14	1.1.1B Fluid Gathering & Injec. Dist	-	346 559,91		346 559,91	-	138 623,96	138 623,96
15	1.1.1C Gas Compression & New Utilities	-	18 192 090,31		18 192 090,31	-	7 276 836,12	7 276 836,12
16	1.1.1D Import Pipeline	-	208 846,90		208 846,90	-	83 538,76	83 538,76
17	1.1.1E Infrastructure	-	1 334 486,61		1 334 486,61	-	533 794,64	533 794,64
18	1.1.1F MWK Management Support	-	52 954 968,36		52 954 968,36	-	21 181 987,34	21 181 987,34
19	1.1.2 Sonarco Management Support	-	6 200 456,50		6 200 456,50	-	2 480 182,60	2 480 182,60
20	1.1.3 PMT - Common Assets	-	-		-	-	-	-
21	1.2 Drilling	-	44 678 370,23		44 678 370,23	-	17 871 348,09	17 871 348,09
22	1.3.1 Seismic	-	-		-	-	-	-
23	1.3.2 New Gas Source	-	-		-	-	-	-
24	1.4 Minor Capital	-	851 776,85		851 776,85	-	340 710,74	340 710,74
25	1.4A Infrastructure	-	425 668,18		425 668,18	-	170 267,27	170 267,27
26	1.4B OPT Other	-	3 166 351,06		3 166 351,06	-	1 266 540,42	1 266 540,42
27	1.4C OPT PMT Transfer	-	2 863 268,21		2 863 268,21	-	1 145 307,28	1 145 307,28
28	1.4.1 Non Recoverable Capex	-	20 480,05		20 480,05	-	8 192,02	8 192,02
29								
30	**Total Capex**	-	**138 648 941,70**	-	**138 648 941,70**	-	**55 459 576,65**	**55 459 576,65**
33	**MATERIALS**	-	**2 130 370,24**	-	**2 130 370,24**	-	**852 148,10**	**852 148,10**
36	**OPEX**							
38	1.1 FX Gain / Loss	-	-		-	-	-	-
39	1.2 Scrap Gain / Loss	-	-		-	-	-	-
40	1.1.2 Bank Interest	-	-		-	-	-	-
41	2.1.1 Personnel Sonatrach	-	7 983 051,73		7 983 051,73	-	3 193 220,69	3 193 220,69
42	2.1.2 Personnel ARCO	-	7 824 576,96		7 824 576,96	-	3 129 830,78	3 129 830,78
43	2.2.1 Rota Travel - ARCO	-	1 323 804 14		1 323 804 14	-	529 521 66	529 521 66

Notes / AccLook / Ho-Bo / Sonarco / Monthly Sum / Cash / Bill Spend / Bill WC

Source : BPX, comptabilité Analytique, décembre 2005, reb, HMD, Algérie

خلال كل دورة محاسبية ينبغي حساب إجمالي تكاليف الدورة، لذلك يتم إعداد قائمة تكاليف الإستثمار(المبالغ المستثمرة) تتضمن جميع الأعباء التي يتم تحميلها بشكل مباشر على الإستثمار،وحسب الجدول أعلاه وذلك كمايلي :

- حساب تكاليف الإستثمار الإجمالية للشهر الجاري وتحديد حصة سوناطراك التي تمثل 40%
- حساب إجمالي التكاليف الخاصة بالإستثمار خلال السنة
- حساب إجمالي التكاليف الخاصة بالإستثمار منذ بداية المشروع سنة 1996.

ب- تكاليف الاستغلال OPEX

Microsoft Excel - SIPEX Billing Statement - Jan-Aug99

E33 = =+'Monthly Sum'!P54

	A		C	E	G	I	S	U	W
36	**OPEX**								
38	1.1	FX Gain / Loss	-	-		-	-	-	-
39	1.2	Scrap Gain / Loss	-	-		-	-	-	-
40	1.1.2	Bank Interest	-	-		-	-	-	-
41	2.1.1	Personnel Sonatrach	-	7 983 051,73		7 983 051,73	-	3 193 220,69	3 193 220,69
42	2.1.2	Personnel ARCO	-	7 824 576,96		7 824 576,96	-	3 129 830,78	3 129 830,78
43	2.2.1	Rota Travel - ARCO	-	1 323 804,14		1 323 804,14	-	529 521,66	529 521,66
44	2.2.2	Non Rota Travel - ARCO	-	151 494,99		151 494,99	-	60 598,00	60 598,00
45	2.2.3	Rota Travel - SH	-	82 738,39		82 738,39	-	33 095,36	33 095,36
46	2.2.4	Non-Rota Travel - SH	-	24 054,11		24 054,11	-	9 621,64	9 621,64
47	2.3.1	Operational Consumables	-	2 089 147,86		2 089 147,86	-	835 659,14	835 659,14
48	2.3.3	Sonatrach Camp	-	1 403 275,56		1 403 275,56	-	561 310,22	561 310,22
49	2.3.4	Vehicle Fuel & Parts	-	209 390,73		209 390,73	-	83 756,29	83 756,29
50	2.3.5	Computer Supplies	-	113 604,27		113 604,27	-	45 441,71	45 441,71
51	2.3.6	Office Supplies/Furniture & Equipment	-	128 247,12		128 247,12	-	51 298,85	51 298,85
52	2.4.1	ARCO Timewriting	-	956 140,94		956 140,94	-	382 456,38	382 456,38
53	2.4.2	AEPT	-	166 580,48		166 580,48	-	66 632,19	66 632,19
54	2.4.10	Charter Services	-	236 811,38		236 811,38	-	94 724,55	94 724,55
55	2.4.11	Training Arco	-	65 316,99		65 316,99	-	26 126,80	26 126,80
56	2.4.12	Training Sonatrach	-	559 203,52		559 203,52	-	223 681,41	223 681,41
57	2.4.13	Camp Services	-	1 433 077,64		1 433 077,64	-	573 231,06	573 231,06
58	2.4.14	Operational Services	-	3 604 690,46		3 604 690,46	-	1 441 876,18	1 441 876,18
59	2.4.16	Other Services	-	(190 804,58)		(190 804,58)	-	(76 321,83)	(76 321,83)
60	2.4.17	Vehicle Maintenance	-	12 492,66		12 492,66	-	4 997,06	4 997,06
61	2.4.3	Contract Lab	-	102 843,09		102 843,09	-	41 137,24	41 137,24
62	2.4.4	IS/Communication	-	458 040,82		458 040,82	-	183 216,33	183 216,33
63	2.4.5	Contract Svcs	-	2 424 533,59		2 424 533,59	-	969 813,44	969 813,44
64	2.4.6	Office-Plano & Hassi	-	1 379 820,32		1 379 820,32	-	551 928,13	551 928,13
65	2.4.8	Security	-	460 385,87		460 385,87	-	184 154,35	184 154,35
66	2.4.9	Medical	-	63 063,55		63 063,55	-	25 225,42	25 225,42
67	2.5	Insurance	-	664 192,17		664 192,17	-	265 676,87	265 676,87
68	2.6	Well Work	-	2 622 079,02		2 622 079,02	-	1 048 831,61	1 048 831,61
69	2.9.2	Overhead - ARCO	-	703 333,36		703 333,36	-	281 333,34	281 333,34
70	3.0	Transportation	-	6 834 041,55		6 834 041,55	-	2 733 616,62	2 733 616,62
71	4.0	Non Recoverable Costs	-	1 938 637,67		1 938 637,67	-	775 455,07	775 455,07
72									
73	**Total Opex**		-	**45 827 866,36**	-	**45 827 866,36**	-	**18 331 146,56**	**18 331 146,56**
76	**TOTAL COSTS INCURRED**		-	**186 607 178,30**	-	**186 607 178,30**	-	**74 642 871,31**	**74 642 871,31**

Notes / AccLook / Ho-Bo / Sonarco / Monthly Sum / Cash / **Bill Spend** / Bill WC

Microsoft Excel - SIPEX Billing Statement - Jan-Aug99

	A	C	E	G	I	S	U	W
1			**ARCO EL DJAZAIR - Rhourde El Baguel Field**					
3			**Joint Interest Billing Statement For January through August 1999**					
5			**GROSS**				**ELF**	
7			**Jan-Aug99**	**FY Bud $mm**	**ITD**	**janv-00**	**YTD**	**ITD**
12	**CHANGES IN WORKING CAPITAL**							
14	Payables / Accruals	-	40 381 926,39		40 381 926,39	-	16 152 770,56	16 152 770,56
15	Prepayments	-	(70 938 565,98)		(70 938 565,98)	-	(28 375 426,39)	(28 375 426,39)
16	Receivables	-	-		-	-	-	-
18	**Total Changes in Working Capital**	-	**(30 556 639,59)**	-	**(30 556 639,59)**	-	**(12 222 655,83)**	**(12 222 655,83)**
21	**TOTAL CASH MOVEMENT**	-	**156 050 538,71**	-	**156 050 538,71**	-	**62 420 215,48**	**62 420 215,48**
26	**CASH RECONCILIATION**							
28	**CASH RECEIVED TO DATE**				-			-
29	**Note : All cash repaid to Elf on Sonatrach pre-emption. No cash received from Sonatrach to date !**							
31	**UNDER / <OVER> FUNDED**				**156 050 538,71**			**62 420 215,48**

Notes / AccLook / Ho-Bo / Sonarco / Monthly Sum / Cash / Bill Spend / **Bill WC**

Source : BPX, comptabilité Analytique, décembre 2005, reb, HMD, Algérie

بنفس المنطق السابق ،وخلال كل دورة محاسبية، ينبغي حساب اجمالي تكاليف الإستغلال الخاصة بالدورة، لهذا يتم اعداد قائمة تكاليف الإستغلال، تتضمن جميع الأعباء التي تم تحميلها للدورة المحاسبية الجارية حسب ما يوضحه الجدول السابق (ب- تكاليف الإستغلال OPEX) و ذلك كمايلي :

- حساب تكاليف الإستغلال الإجمالية للشهر الجاري وتحديد حصة سوناطراك التي تمثل 40%
- حساب اجمالي تكاليف الإستغلال خلال السنة
- حساب اجمالي تكاليف الإستغلال منذ بداية المشروع سنة 1996.

4-4-4 تحليل الفروقات

Microsoft Excel - Dept BvsA 2005 12

Departmental BvsA Summary — As of : déc-05 YTD

Expense

Joc #		Drilling	PMT	OpMgr	OPT	DEP	Exploit	Maint	Matl	GasPlant	Eng	IS	Fin	General	DER	Sec	Int	Adr
02.01.01	SH JOC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	11 254	0	0	0	
Budget		0	0	0	0						0	0	0	12 000	0	0	0	
Variance		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-746	0	0	0	
02.01.02	BP JOC	-57	0	4 390	0	0	0	0	0	0	-12	438	1 255	870	0	0	0	
Budget		0	0	4 233	0						50	404	1 573	950	0	0	0	
Variance		-57	0	157	0	0	0	0	0	0	-62	34	-318	-80	0	0	0	
02.02.01	Rota Travel - BP	0	0	477	0	0	0	0	0	0	0	7	206	382	0	0	0	
Budget		0	0	420	0	0	0	0	0	0	0	8	150	276	0	0	0	
Variance		0	0	57	0	0	0	0	0	0	0	-1	56	106	0	0	0	
02.02.02	Non-Rota Travel - BP	0	0	6	0	0	0	0	0	0	1	0	-11	13	0	0	0	
Budget		0	0	20	0	0	0	0	0	0	20	2	12	50	5	0	0	
Variance		0	0	-14	0	0	0	0	0	0	-19	-2	-23	-37	-5	0	0	
02.02.03	Rota Travel - SH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Budget		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Variance		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
02.02.04	Non-Rota Travel - SH	0	0	1	0	0	0	2	1	0	1	0	3	1	0	1	0	
Budget		0	0	8	0	0	0	0	0	0	0	2	0	20	0	0	0	
Variance		0	0	-7	0	0	0	2	1	0	1	-2	3	-19	0	1	0	
02.03.01	Operation Consumables	0	0	2	0	1 527	598	1 210	14	661	0	0	0	655	17	20	10	
Budget		0	0	0	0	1 893	770	973	134	651	0	0	0	610	50	85	0	
Variance		0	0	2	0	-366	-172	237	-120	10	0	0	0	45	-33	-65	10	
02.03.03	Camp - SH	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	57	
Budget		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	326	
Variance		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-269	
02.03.04	Vehicle Fuel & Parts	0	0	-21	0	0	0	1	75	0	0	0	0	140	242	0	0	
Budget		0	0	0	0	0	0	0	143	0	0	0	0	192	200	0	0	
Variance		0	0	-21	0	0	0	1	-68	0	0	0	0	-52	42	0	0	
02.03.05	Computer Supplies	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	164	0	0	0	0	0	
Budget		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	158	0	0	0	0	0	
Variance		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6	0	0	0	0	0	
02.03.06	Office Supplies/Furn & Eq	0	0	12	0	0	0	0	11	0	11	1	7	2	0	3	0	
Budget		0	0	12	0	0	0	0	50	0	0	0	18	0	5	3	2	
Variance		0	0	0	0	0	0	0	-39	0	11	1	-11	2	-5	0	-2	
02.04.01	BP Timewriting	0	0	2	0	38	0	0	0	0	-46	26	0	56	0	0	0	
Budget		0	0	0	0	0	0	0	0	0	100	129	0	12	0	0	0	

Source : BPX, comptabilité Analytique, janvier 2006, reb, HMD, Algérie

يتم إعداد التقارير (BVSA) الخاصة بتكاليف الإستغلال وتكاليف الإستثمار ومقارنتها مع الميزانية التقديرية وتحليل الفروقات خلال كل دورة محاسبية ، ويتم ذلك عن طريق جداول مقارنة بين الميزانية التقديرية و بين الأعباء الفعلية ،وذلك حسب الأقسام المتجانسة ، للايث يتم تحليل الفروقات الخاصة بكل قسم،ليتم تحديد المسؤوليات وفقا لمراكز التكلفة

تعتبر الأقسام مراكز تكلفة (Cost Center)، لكن يوجد في بعض الأقسام عدة مراكز تكلفة مثل قسم التنقيب (Drilling) الذي يتفرع حسب الأبار البترولية الموجودة (يوجد 70 مركز تكلفة خاص بقسم التنقيب)، وهذا ما يصعب من عملية العرض و التحليل ،لذلك نجد هذه الشركات تعتمد على أنظمة و برامج الإعلام الألي المعدة خصيصا لإعداد التقارير مثل النظام العالمي Business Objects . و على أساس نتائج عرض و تحليل الفروقات ،وتحديد المسؤوليات، يتم إعداد الميزانيات التقديرية للدورات اللاحقة.و عموما يتم إعداد الميزانيات التقديرية في الشركات متعددة الجنسيات على أساس مركز التكلفة ، و يعتبر مركز التكلفة مسؤولا بصفة رئيسية عن إنفاق الأعباء و مراقبتها ،و منه تستعمل الميزانية التقديرية لضبط الأعباء المطلوبة و تحديد ما ينبغي أن يتم الانفاق كما تستعمل لمراقبة و ضبط نفقات كل قسم و التاكد من عدم تجاوز المخصصات الممنوحة لكل قسم.

5- فتح وإقفال الدورة المحاسبية Opening and closing periods

يتم غلق وفتح الدورات المحاسبية على مستوى محاسبة الموردين بشكل مستقل عن المحاسبة العامة GL وتتم عملية إقفال الدورة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات على غرار BP والتي تستعمل نظام أوراكل ORACLE و أنظمة مساعدة اخرى مثل Maximo .

يمكن إجراء هذه العملية عن طريق جملة من الخطوات في نظام أوراكل ORACLE .

ومن خلال هذه العملية يتم الموافقة على المعالجة الفواتير محاسبيا،والتي كانت من قبل مسجلة في نظام أوراكل يتم بعد ذلك إمكانية تسديد الفواتير بطريقة آلية بعد الموافقة الذاتية للنظام[1].

من خلال هذه العملية يتم تحويل كل الفواتير التي تم معالجتها على مستوى محاسبة الموردين إلى المحاسبة العامة.

خلال هذه المرحلة ينبغي قبل إغلاق أو إقفال الدورة المحاسبية المعنية ،يجب فتح الدورة المحاسبية لشهر اللاحق ، وذلك لكي يتم تحويل الفواتير قيد المعالجة والتي تم تسجيلها على مستوى محاسبة الموردين ولكنها لم تسدد بعد من الدورة المحاسبية الجارية الى الدورة الموالية ،و بعد التأكد من ان كل الفواتير قيد المعالجة تم تحويلها إلى الدورة الموالية، يتم غلق الدورة المحاسبية الحالية ،فإذا ما كان في التقرير مشاكل يعني هناك فواتير لم يتم تحويلها او لم يتم قبولها من طرف النظام ،فإنها تصدر في التقريرالخاص بهذه العملية بطريقة آلية ،وبالتالي ينبغي معالجتها، وذلك عن طريق إقفال الدورة المحاسبية اللاحقة التي تم فتحها ثم معالجة المشاكل المحاسبية المطروحة ،وبعدها إعادة نفس الخطوات السابقة المتمثلة في الموافقة الآلية إلى غاية عملية تحويل الفواتير من دورة محاسبية إلى أخرى.

وعندما يتم تحويل كل الفواتير بعد فتح الدورة الموالية من جديد ،يتم إغلاق أو إقفال الدورة المحاسبية الحالية.

1-5 أعمال نهاية الدورة المحاسبية

تقوم شركة BP بأعمال نهاية الدورة في كل شهر،فعلى مستوى محاسبة الموردين يمكن القيام بالإجراءات التالية

أ – مراقبة ومراجعة أعمال مصلحة محاسبة الموردين-AP ،وذلك من خلال التأكد من أن كل الفواتير الدورة المحاسبية الحالية تم إدخالها إلى نظام أوراكل .

ب – القيام بعملية الموافقة الآلية للفواتير لنظام أوراكل وذلك من خـلال :

Chemin D'accés : Naviguer /Etat / Standard / /Etat / Auto-conventir /

هذه العملية يمكن من خلالها تحديث وتطبيق معدل الصرف لأن نظام أوراكل به جملة من العملات التي تتعامل بها الشركة للبيث من خلال ذلك يتم تحويل جميع العملات إلى العملة الأساسية للنظام التي في هذه الحالة هي الدولار.

ت - القيام بالموافقة الآلية وذلك من خلال :

Chemin D'accés : Naviguer/Taches/Auto approuver /Toutes

ث – تحويل المعطيات من AP إلى GL Centralisation Comptable:

يمكن اعتبار هنا أن محاسبة الموردين كيومية مساعدة لمعالجة وتسجيل العمليات،ليتم تحويلها بعد ذلك على مستوى المحاسبة العامةGL وذلك من خلال نظام أوراكـل

Chemin D'accés : Naviguer /Taches / Centralisation

هذه العملية يتم من خلالها تحويل المعطيات المتعلقة بالفواتير و أرصدة الحسابات من AP إلى GL .

ج – فتح الدورة المحـاسبية المقبلـة :

Chemin D'accés : Naviguer /contrôles/périodes

ح – يتم تحويل الفواتير التي لم يتم إدخالها إلى نظام أوراكل ولكن لم تعالج بعد إلى الدورة اللاحقة .

ويتم مراقبة هذه العملية من خلال إنشاء تقرير يوضح ما إذا تمت العملية بنجاح أم لا.

د- أقفال الدورة الحالية: بعد التأكد من أن كل الفواتير الموجودة في نظام أوراكل هذه الدورة، والتي تم بقيد المعالجة أو تحويلها الى الدورة المحاسبية اللاحقة، يمكن أقفال الدورة المحاسبية الحالية من خلال :

Chemin D'accés : naviguer/ contrôles /périodes

آخر مرحلة في هذه العملية هي: أصدار تقارير مالية على مستوى حسابات الموردين في الشركة، وذلك من خلال : Chemin D'acces : naviguer/ état / standard

هذه القوائم هي :

Etat des imputations ploquées.

Registre des règlements fournisseurs.

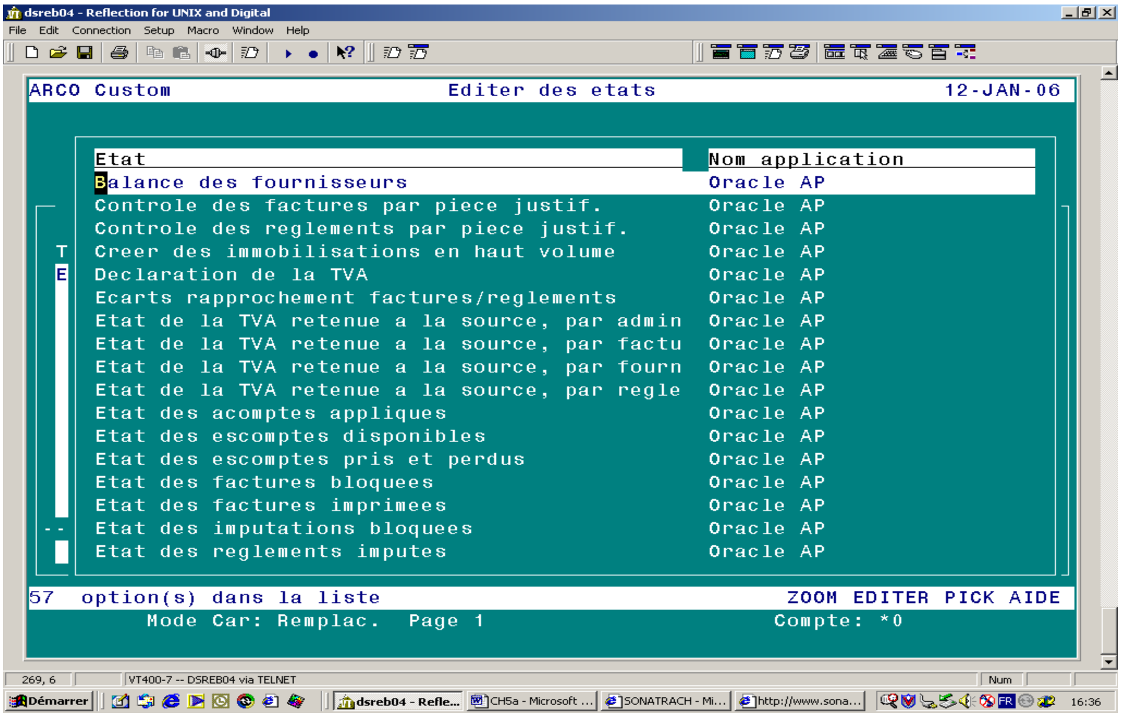
Liste des nouveaux fournisseurs.

Liste des Factures saisies en double.

Balance âgée fournisseurs.

Registre des factures imputées.

Indicateur de suivi d'activité.



خلال نهاية السنة ينبغي اعداد تقارير محاسبية ترسل الى شركة سوناطراك :

اولا - من خلال المحاسبة العامة

L'état des investissements mis en service et les procès-verbaux de mise en service.

Etat Récapitulatif Générale des Mises en Service de 1996 - 2005 en USD et Etat des mises en service 2005 en USD et en DA.

L'inventaire physique des équipements rapproché avec l'inventaire comptable.

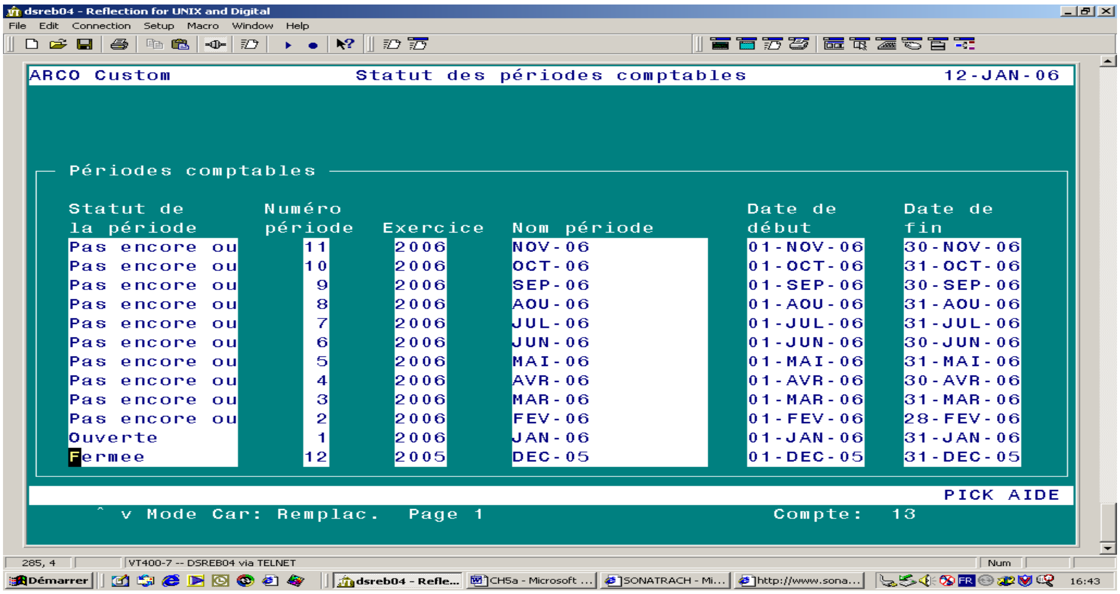
ثانيا - من خلال المحاسبة التحليلية

Arrêtés de comptes d'investissements et d'exploitation

ثالثا - من خلال محاسبة الخزينة

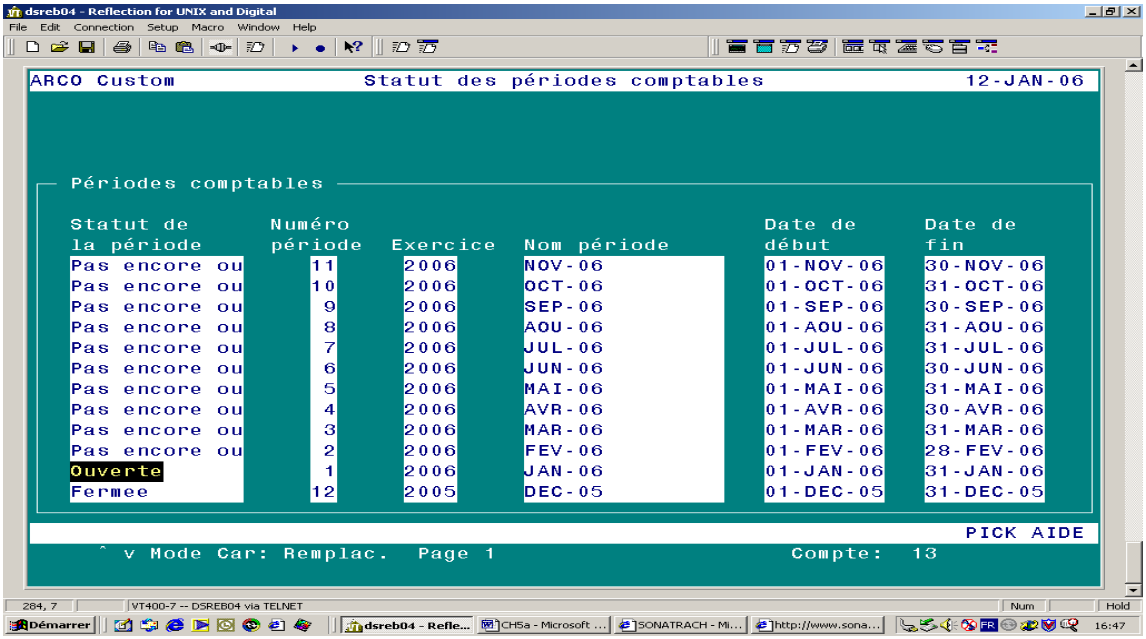
L'état de l'utilisation des fonds alloués par Sonatrach au titre de ces obligations financières contractuelles.

2-5 **إقفال الدورة المحاسبية :** يمكن غلق الدورة المحاسبية الجارية من خلال المراحل التالي:



Statut de la période	Numéro période	Exercice	Nom période	Date de début	Date de fin
Pas encore ou	11	2006	NOV-06	01-NOV-06	30-NOV-06
Pas encore ou	10	2006	OCT-06	01-OCT-06	31-OCT-06
Pas encore ou	9	2006	SEP-06	01-SEP-06	30-SEP-06
Pas encore ou	8	2006	AOU-06	01-AOU-06	31-AOU-06
Pas encore ou	7	2006	JUL-06	01-JUL-06	31-JUL-06
Pas encore ou	6	2006	JUN-06	01-JUN-06	30-JUN-06
Pas encore ou	5	2006	MAI-06	01-MAI-06	31-MAI-06
Pas encore ou	4	2006	AVR-06	01-AVR-06	30-AVR-06
Pas encore ou	3	2006	MAR-06	01-MAR-06	31-MAR-06
Pas encore ou	2	2006	FEV-06	01-FEV-06	28-FEV-06
Ouverte	1	2006	JAN-06	01-JAN-06	31-JAN-06
Fermee	12	2005	DEC-05	01-DEC-05	31-DEC-05

3-5 **فتح الدورة المحاسبية:** يمكن فتح الدورة المحاسبية الجديدة من خلال المراحل التالي:



Statut de la période	Numéro période	Exercice	Nom période	Date de début	Date de fin
Pas encore ou	11	2006	NOV-06	01-NOV-06	30-NOV-06
Pas encore ou	10	2006	OCT-06	01-OCT-06	31-OCT-06
Pas encore ou	9	2006	SEP-06	01-SEP-06	30-SEP-06
Pas encore ou	8	2006	AOU-06	01-AOU-06	31-AOU-06
Pas encore ou	7	2006	JUL-06	01-JUL-06	31-JUL-06
Pas encore ou	6	2006	JUN-06	01-JUN-06	30-JUN-06
Pas encore ou	5	2006	MAI-06	01-MAI-06	31-MAI-06
Pas encore ou	4	2006	AVR-06	01-AVR-06	30-AVR-06
Pas encore ou	3	2006	MAR-06	01-MAR-06	31-MAR-06
Pas encore ou	2	2006	FEV-06	01-FEV-06	28-FEV-06
Ouverte	1	2006	JAN-06	01-JAN-06	31-JAN-06
Fermee	12	2005	DEC-05	01-DEC-05	31-DEC-05

6- القوائم المالية للشركة الام BP: BP group Financial Statements

يجب تكون المعلومات لها تمثيل صادق للعمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها،فمن الضروري أن تكون قد قدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية ،وليس لشكلها القانوني فحسب، ان جوهر العمليات المالية والأحداث الاقتصادية ليس دائما متطابقا مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني وهذا ما تطبقه بريتش بتروليوم.

تقوم بريتش بتروليوم في نهاية كل دورة محاسبية بإصدار العديد من القوائم المالية أهمها مايلي :

الميزانية ،جدول التدفقات النقدية ،وجدول حسابات النتائج (قائمة الدخل).

من خلال عناصر الميزنية يمكن ملاحظة أن عناصر الاصول توزع الى أصول ثابتة تتمثل في القيم المعنوية، وقيم مادية، تضم الممتلكات و المصانع و المعدات، بالإضافة الى الاستثمارات في الشركات الشقيقة،و أصول مالية اخرى. أما الاصول المتداولة تشمل المخزونات، حسابات المدينين التجارية، و المدفوعات مقدما ،و النقديات و مايعادلها.

أما عناصر الخصوم فتوزع الى الحقوق و الإلتزامات، و تشمل رأس المال و الاحتياطات الأرباح و الخسائر المتراكمة،بالإضافة الى الإلتزامات غير المتداولة قروض ضرائب مؤجلة والإلتزامات المتداولة و تشمل حسابات الدائنين التجارية اقترضات قصيرة الأجل .

و من خلال عملية تكييف الميزانية حسب المعايير المحاسبية الدولية تم تقسيم عناصر الميزانية الى عناصر متداولة و عناصر غير متداولة.

من خلال جدول تدفقات الخزينة،ويتضمن وظيفة التمويل، وظيفة الإستغلال،و وظيفة الاستثمار يمكن استعمال الطريقة المباشرة ،أو الطريقة غير المباشرة ،و يتضمن التغيرات التي حدثت في عناصر الميزانية و عناصر حسابات النتائج .

يمكن ان نتناول باختصار لهذه القوائم وذلك فيمايلي :

1-6 الميزانية Balance Sheets

Microsoft Excel - FOI_2000_2004_full_book

Financial statements

Group balance sheet

$ million

	2000	2001	2002	IFRS 1 January 2003	IFRS 31 December 2003	IFRS 31 December 2004	IFRS post-IAS 39 1 January 2005
Non-current assets							
Property, plant and equipment[a]	75 173	77 410	87 682	84 943	88 607	93 092	93 092
Goodwill[a]	11 173	9 971	10 438	10 440	10 592	10 857	10 857
Other intangible assets[a]	6 724	6 518	5 128	5 127	4 471	4 205	4 205
Investments in jointly controlled entities[a]	2 884	3 861	4 031	5 596	12 909	14 556	14 556
Investments in associates	5 375	5 433	4 626	4 514	4 868	5 486	5 486
Other investments	3 054	2 403	1 995	1 995	1 579	467	811
Fixed assets	104 383	105 596	113 900	112 615	123 026	128 663	129 007
Loans and other receivables	4 610	4 681	2 346	2 548	2 711	2 419	3 146
Defined benefit pension plan surplus	–	–	388	554	1 680	2 105	2 105
	108 993	110 277	116 634	115 717	127 417	133 187	134 258
Current assets							
Inventories	9 234	7 631	10 181	10 155	11 597	15 645	15 645
Trade and other receivables	24 032	21 653	26 811	26 793	31 343	44 282	44 958
Current tax receivable	412	335	94	94	78	157	157
Cash and cash equivalents	1 831	1 808	1 735	1 716	2 056	1 359	1 359
	35 509	31 427	38 821	38 758	45 074	61 443	62 119
Total assets	144 502	141 704	155 455	154 475	172 491	194 630	196 377
Current liabilities							
Trade and other payables	28 019	25 068	32 795	31 154	36 151	48 096	48 738
Finance debt	6 418	9 090	10 086	10 086	9 456	10 184	10 184
Current tax payable	4 091	3 456	3 420	3 420	3 441	4 131	4 131
Provisions	818	847	716	716	735	715	715
	39 346	38 461	47 017	45 376	49 783	63 126	63 768
Non-current liabilities							
Other payables	3 821	3 054	3 412	3 361	5 838	4 438	5 751
Finance debt	14 772	12 327	11 922	11 922	12 869	12 907	13 054
Deferred tax liabilities	10 595	11 702	13 514	15 045	16 051	16 701	16 589
Provisions	9 958	10 419	7 120	7 120	7 864	8 884	8 884
Defined benefit pension plan and other post-retirement benefit plan deficits	–	–	7 998	10 784	9 822	10 339	10 339
	39 146	37 502	43 966	48 232	52 444	53 269	54 617
Total liabilities	78 492	75 963	90 983	93 608	102 227	116 395	118 385
Net assets	66 010	65 741	64 472	60 867	70 264	78 235	77 992
Equity							
Share capital	5 653	5 629	5 616	5 616	5 552	5 403	5 403
Share premium account	3 385	3 590	3 794	3 794	3 957	5 636	5 636
Capital redemption reserve	385	424	449	449	523	730	730
Merger reserve	26 869	26 983	27 033	27 033	27 077	27 162	27 162
Other reserves	456	223	173	173	129	44	44
Shares held by ESOP trusts	(360)	(266)	(159)	(159)	(96)	(82)	(82)
Revaluation of available-for-sale investments	–	–	–	–	–	–	230
Cash flow hedges	–	–	–	–	–	–	(118)
Exchange differences on translation of foreign operations	–	–	–	–	3 619	5 616	5 616
Retained earnings	29 054	28 560	26 928	23 323	28 378	32 383	32 028
BP shareholders' equity	65 442	65 143	63 834	60 229	69 139	76 892	76 649
Minority interest	568	598	638	638	1 125	1 343	1 343
Total equity	66 010	65 741	64 472	60 867	70 264	78 235	77 992
[a] Revaluation adjustment and goodwill consequent upon the ARCO and Burmah Castrol acquisitions							
Property, plant and equipment	9 085	6 787	5 804	5 804	3 983	3 520	3 520
Goodwill	11 814	10 467	9 527	9 527	9 890	10 180	10 180
Other intangible assets	1 113	1 196	912	912	589	241	241
Investments in jointly controlled entities	584	432	429	429	254	232	232
	22 596	18 882	16 672	16 672	14 716	14 173	14 173

16

من خلال الميزانية تم عرض في جانب الاصول الممتلكات و المصانع و المعدات وترخيص التصنيع، بالاضافة الى الاستثمارات في الشركات الحليفة و الاصول المالية، هذه العناصر صنفت ضمن الاصول غير المتداولة.

اما الاصول المتداولة، فضمت المخزونات و حسابات المدينين التجارية، و الارصدة المدينة الاخرى المدفوعة مقدما، بالاضافة الى النقديات وما يعادلها .

اما عناصر الخصوم ، فتضمت راس المال و الاحتياطات و الارباح المتراكمة، وكذلك القروض المنتجة للفوائد، بالاضافة الى الضرائب المؤجلة و التزامات منفعة التقاعد،وهدا ضمن الالتزامات غير المتداولة.

اما الالتزامات المتداولة فتضمنت العناصر التالية حسابات الدائنيين التجارية و الارصدة الدائينة و الاقتراضات قصيرة الاجل .

إن الإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض الميزانية ، وذلك بهدف توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الاقتصادية و التي لا تخرج على نطاق العناصر التالية :

- تحديد ما إذا يتم الشراء أو الاحتفاظ أو بيع استثمار ما.
- تقييم سلوكات الإدارة وتحديد المسؤوليات.
- تقييم قدرة الشركة على سداد وتوفير منافع أخرى لموظفيها.
- تقييم الضمانات المتوفرة للأموال التي أقرضت للشركة.
- تحديد السياسات الضريبية.
- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع .

إن إعداد الميزانية يتم وفقا المعايير المحاسبية الدولية وهدا بداية من سنة 2003 بهدف توفير معلومـات للغير ودلك من أجل:

- المساهمة في توفير معلومات متطابقة لمعايير المحاسبة الدولية بهدف تطويرها مستقبلا، وتحقيق التوافق.
- وضع أسس للتقليل من عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبية الدولية.
- مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت الميزانية متطابقة مع معـايير المحاسـبة الدولية لاعداد التقارير المالية.

جدول التدفقات النقدية للشركة الام 2-7 BP Group cash flow statements

Financial statements

Group cash flow statement

$ million

	2000	2001	2002	IFRS 2003	IFRS 2004
Operating activities					
Profit before taxation	16 857	12 992	11 189	17 668	24 235
Adjustments to reconcile profits before tax to net cash provided by operating activities					
Exploration expenditure written off	264	238	385	297	274
Depreciation, depletion and amortization	7 284	8 683	9 011	8 605	9 012
Impairment and (gain) loss on sale of businesses and fixed assets	46	(362)	224	(94)	817
Earnings from jointly controlled entities and associates	(1 853)	(1 194)	(966)	(1 199)	(2 268)
Dividends received from jointly controlled entities and associates	1 039	632	566	548	2 199
Interest receivable	(318)	(346)	(256)	(212)	(284)
Interest received	444	256	231	186	344
Interest payable	1 581	1 432	1 067	513	440
Interest paid	(1 354)	(1 282)	(1 204)	(1 007)	(698)
Other finance expense	189	238	73	547	357
Share-based payments	–	–	–	208	224
Net operating charge for pensions and other post-retirement benefits, less contributions	–	–	(39)	(2 913)	(67)
Net charge for provisions, less payments	(386)	(191)	(253)	66	(110)
(Increase) decrease in inventories	(1 449)	1 490	(1 521)	(853)	(3 565)
(Increase) decrease in trade and other receivables	(5 587)	1 989	(2 367)	(3 075)	(10 937)
Increase (decrease) in trade and other payables	3 926	(2 428)	2 897	1 822	9 786
Income taxes paid	(6 198)	(4 660)	(3 094)	(4 804)	(6 381)
Net cash provided by operating activities	14 485	17 487	15 943	16 303	23 378
Investing activities					
Capital expenditures	(10 037)	(12 181)	(12 098)	(11 885)	(12 286)
Acquisitions, net of cash acquired	(6 265)	(1 210)	(4 324)	(211)	(1 503)
Net investment in jointly controlled entities	(218)	(497)	(354)	(2 630)	(1 648)
Net investment in associates	(985)	(586)	(971)	(987)	(942)
Proceeds from disposal of assets	11 362	2 903	6 782	6 432	5 048
Net cash used in investing activities	(6 143)	(11 571)	(10 965)	(9 281)	(11 331)
Financing activities					
Net proceeds from shares issued (repurchased)	(2 103)	(1 133)	(573)	(1 889)	(7 208)
Proceeds from long-term financing	1 680	1 296	3 707	4 322	2 675
Repayments of long-term financing	(2 353)	(2 602)	(2 369)	(3 560)	(2 204)
Net increase (decrease) in short-term debt	(701)	1 434	(602)	(2)	(24)
Dividends paid					
BP shareholders	(4 415)	(4 827)	(5 264)	(5 654)	(6 041)
Minority interest	(24)	(54)	(40)	(20)	(33)
Net cash used in financing activities	(7 916)	(5 886)	(5 141)	(6 803)	(12 835)
Currency translation differences relating to cash and cash equivalents	(50)	(53)	90	121	91
Increase (decrease) in cash and cash equivalents	376	(23)	(73)	340	(697)
Cash and cash equivalents at beginning of year	1 455	1 831	1 808	1 716	2 056
Cash and cash equivalents at end of year	1 831	1 808	1 735	2 056	1 359

20

من خلال قائمة التدفقات النقدية لبريتش بتروليوم تظهر البيانات مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية، والتمويلية.

الأنشطة التشغيلية : تعتبر التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية مؤشرا هاما لبيان مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها وللمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية. وتفيد المعلومات التاريخية المتعلقة بالمكونات الرئيسية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إذا ما تم استخدامها مع المعلومات الأخرى لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

يتم توليد التدفقات النقدية من الأنشطة الرئيسية المنتجة لإيرادات المؤسسة ، و لذلك فإنها تنتج عن العمليات و الأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

- المتحصلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات .
- المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم و العمولات، وغيرها من الإيرادات
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.
- المدفوعات النقدية للعاملين أو نيابة عنهم.
- المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض أو أية مزايا تنتج عن بوالص التامين.
- المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.
- المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود يحتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

و رغم أن بعض العمليات كبيع أصل ثابت، قد ينتج عنها مكاسب أو خسائر يتم تضمينها في صافي الربح أو الخسارة، إلا أن النقدية الناتجة عن مثل هذه العمليات تعتبر متعلقة بالأنشطة الاستثمارية.

- في حالة احتفاظ إحدى المؤسسات بأوراق مالية أو قروض لأغراض التعامل أو الاتجار فيها، فإنها تعتبر مشابهة للمخزون الذي يتم الحصول عليه بغرض البيع، ولذلك فإن التدفقات النقدية المتعلقة بشراء وبيع تلك الأوراق يجب أن تبوب كتدفقات نقدية متعلقة بالأنشطة التشغيلية. وقياسا على ذلك فإن القروض و السلف التي تقدمها المؤسسات المالية تبوب عادة ضمن التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية وذلك بسبب ارتباط تلك التدفقات بالأنشطة الرئيسية المتعلقة بتوليد الإيرادات.

- الأنشطة الاستثمارية : ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل بالقائمة إلى أن تلك التدفقات توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية. وفيما يلي بعض الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

- المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات ملموسة أو غير ملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات أية نفقات تتحملها المؤسسة في سبيل التصنيع الداخلي للموجودات الثابتة.

- المتحصلات النقدية من بيع الموجودات الثابتة الملموسة وغير الملموسة.

- المدفوعات النقدية لشراء أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المؤسسات الأخرى أو للدخول في مشروعات مشتركة ولا يشمل ذلك على المدفوعات لشراء أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة وكذلك المدفوعات لشراء أوراق مالية بغرض التعامل أو الاتجار فيها.

- المتحصلات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المؤسسات الأخرى أو حصص في مشروعات مشتركة ولا يشمل ذلك على المتحصلات النقدية من بيع أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة، وكذلك المتحصلات النقدية من بيع أوراق مالية تم شرائها بغرض الاتجارفيها.

- القروض و السلف المقدمة لأطراف أخرى ولا يشمل ذلك على القروض و السلف التي تقدمها المؤسسات المالية.

- المتحصلات النقدية الناتجة عن سداد الغير للقروض و السلف للمؤسسة ولا يشمل ذلك القروض و السلف الخاصة بالمؤسسات المالية.

- المدفوعات النقدية الناƟة عن العقود المستقبلية، العقود الǿجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثƖ من ذلك العقود التي يتم الاحتفاǙ ǚا لأغراô التعامل أو المتاجرة، كما يستثƖ أيضا العقود التي تصنƸ ضمن الأنشطة التمويلية.

- المتحصلات النقدية الناƟة عن العقود المستقبلية، العقود الǿجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثƖ من ذلك العقود التي يتم الاحتفاǙ ǚا لأغراô التعامل أو المتاجرة، كما يستثƖ أيضا العقود التي تصنƸ ضمن الأنشطة التمويلية. وفي حالة اعتبار أحد العقود السابقة كعقد وقائƯ للتحوŝ لموقƸ معين، فǚنǈ يتم تصنيƸ التدفقات النقدية المتعلقة بالعقد حسب التصنيƸ الخاص بالموقƸ الذي Ź صينƠ أو التحوŝ لǈ.

- الأنشطة التمويلية **:** يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناƟة من الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبؤ بالحقوق والمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمƯ الأموال للمشروع. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناƟة عن الأنشطة التمويلية ما يلƯ:

- النقدية الناƟة عن Ɩصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية .

-المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمؤسسة Ɩصدارها.

- النقدية الناشئة عن السندات والقروô أو كمبيالات والمرهونات العقارية أو أية أدوات اقتراô مالية قصيرة أو طويلة الأجل.

- المدفوعات النقدية لسداد المبالƞ المقترضة.

- النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من أجل ƠفيŘ الالتزامات عن موجودات مستأجرة ناƟة عن عقد Ɩيجار تمويلƯ.

3-6 جدول حسابات النتائج للشركة الام BP   Group income statement

Microsoft Excel - BP FOI_2000_2004_full_book

BP Financial and Operating Information 2000-2004

Group income statement

For the year ended 31 December

$ million

	2000	2001	2002	IFRS 2003	IFRS 2004
Sales and other operating revenues	148 062	174 218	178 721	232 508	284 932
Earnings from jointly controlled entities – after interest and tax	1 035	439	347	808	1 805
Earnings from associates – after interest and tax	794	756	617	391	463
Interest and other revenues	805	694	641	785	673
Total revenues	150 696	176 107	180 326	234 492	287 873
Gain on sale of businesses and fixed assets	900	1 130	2 933	1 895	1 904
Total revenues and other income	151 596	177 237	183 259	236 387	289 777
Purchases	(98 436)	(129 743)	(124 220)	(176 160)	(217 614)
Production and manufacturing expenses	(15 130)	(11 607)	(21 036)	(15 874)	(19 003)
Production and similar taxes	(2 061)	(1 689)	(1 274)	(1 723)	(2 149)
Depreciation, depletion and amortization[a]	(7 284)	(8 683)	(9 127)	(8 605)	(9 012)
Impairment and losses on sale of businesses and fixed assets	(922)	(770)	(3 039)	(1 801)	(2 721)
Exploration expense	(599)	(480)	(644)	(542)	(637)
Distribution and administration expenses[b]	(8 537)	(9 603)	(11 590)	(12 954)	(13 609)
Profit before interest and taxation	18 627	14 662	12 329	18 728	25 032
Interest payable	(1 770)	(1 670)	(1 140)	(513)	(440)
Other finance expense	–	–	–	(547)	(357)
Profit before taxation	16 857	12 992	11 189	17 668	24 235
Taxation	(6 648)	(6 375)	(4 317)	(5 050)	(6 973)
Profit for the year	10 209	6 617	6 872	12 618	17 262
Attributable to					
BP shareholders	10 120	6 556	6 795	12 448	17 075
Minority interest (MI)	89	61	77	170	187
	10 209	6 617	6 872	12 618	17 262
Earnings per ordinary share – cents					
Profit attributable to BP shareholders					
Basic	46,77	29,21	30,33	56,14	78,24
Diluted	46,46	29,04	30,19	55,61	76,87
Replacement cost results[c]					
Profit for the year	10 120	6 556	6 795	12 448	17 075
Inventory holding (gains) losses net of MI	(728)	1 900	(1 104)	(16)	(1 643)
Replacement cost profit for the year	9 392	8 456	5 691	12 432	15 432
[a] Depreciation of the fixed asset revaluation adjustment consequent upon the ARCO acquisition amounted to	875	1 339	895	746	539
[b] Research and development expenditure amounted to	434	385	373	349	439

[c] Replacement cost profit excludes inventory holding gains and losses. The effect of this is to set against income for the period the average cost of supplies incurred in the same period rather than applying costs obtained by using the first-in first-out method. Profit on the replacement cost basis therefore reflects more immediately changes in purchase costs and provides an indication of the underlying trend in trading performance in a continuing business. This basis is used to assist in the interpretation of profit. Replacement cost profit is not a recognized GAAP measure.

5

من خلال جدول حسابات النتائج نجد ان الأعباء ترتب حسب طبيعتها أو حسب الوȩائǫ و عموما يتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء. و Ʒتوي خسابات النتائج لبريتش بتروليوم على نتائج انشطة التغيل و اعبا ء التمويل ونصيب الارباح من الشركات الحليفة والمشاريع المشتركة بالاضافة الى مصاريǫ الضرائب وكذلك العناصر غير العادية و التي لا تدخل في دورة الاستغلال .

تستخدم القوائم المالية الموحدة في الشركات متعددة الجنسيات لȎفصاح المحاسبي عن الموارد و الإلتزامات و نتائج العمليات للشركة الأم في نطاق مجموعة من الشركات المرتبطة ببعضها البعȐ ،و ذلك ŏدف :

- دمج أرصدة حسابات الاصول و الخصوم ،و كذلك الايرادات و الأعباء من أجل الإفصاح المحاسبي عن الارصدة اǂمعة في قوائم مالية موحدة .

- استبعاد الأرباح او الخسائر الناƟة عن العمليات المتبادلة بين ůتلǫ الفروع و الشركة الأم.

لكن نظرا للمشاكل الموجودة في عملية Ȉعداد القوائم المالية الموحدة ، على اعتبار ان القوائم المالية للشركات التابعة و الفروع Ź اعدادها و فقا لمعايير Ʈاسبية ůتلفة، و ذلك باختلاف الأنظمة المحاسبية من بلد الى اخر، و على هذا الاساس كان من الضروري اعادة ترجمة القوائم المالية للفروع و الشركات التابعة ،و فقا لمعايير Ʈددة و أسعار صرف معينة،وذلك من أجل اعداد قوائم مالية للشركة الأم ،و هذا ما تطلب تكييǫ هذƅ القوائم حسب المعايير المحاسبية الدولية ŏدف انتاǯ قوائم مالية متƴانسة .

و من خلال القوائم المالية للشركة الأم بريتش بتروليوم نلاحȘ ان الشركة بدأت في عملية تكييǫ قوائمها المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية منذ سنة 2003.

لكن ينبغȆ الإشارة الى ان عملية ترجمة القوائم المالية لا تعني Ȉيجاد القيم التƴارية لȌصول و الإلتزامات المعبر عنها بعملة ما، و لا يفترȏ ان تكون هناك عملية Ţويل فعلية للعملة او تبادل بين العملات،بل هȆ عملية تدف الى التغيير الدفتري لوحدة القياس النقدي ،من العملة المستخدمة في اعداد القوائم المالية للفروع و الشركات التابعة، الى عملة التقرير المستخدمة في Ȉعداد القوائم المالية للركة الأم.يتم اعداد القوائم المالية على أساس :

1- **أساس الإستحقاق**:يتم الإعتراف بأثر العمليات التجارية والأحداث الإقتصادية بمجرد حدوثها وليس الإنتظار إلى غاية القبض أو الدفع ،والذي يتم معالجته محاسبيا ،وبالتالي تكون القوائم المالية معدة على أساس الإستحقاق المحاسبي أو ما يسمى بمحاسبة الإلتزامات .

2- **الإستمرارية** :يتم إعداد البيانات المحاسبية بإفتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها، إلى أجل غير مسمى أو(99سنة) وليس هناك نية في تصفية المؤسسة أو تقليص نشاطها بشكل هام .

تقوم العديد من المؤسسات في مختلف أرجاء العالم بإعداد وعرض البيانات المالية ورغم أنه قد يبدو أن تلك البيانات متشابهة بين بلد وأخر، إلا أن هناك اختلافات بينها. هذه الاختلافات قد ترجع إلى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية من بلد إلى آخر كما قد ترجع تلك الاختلافات إلى أن كل دولة تأخذ في اعتبارها احتياجات مختلف فئات مستخدمي البيانات المالية عند وضع متطلبات إعداد البيانات المالية محليا. ولقد أدى اختلاف تلك الظروف إلى استخدام تعاريف متعددة لعناصر البيانات المالية كالموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات .

كما أدت تلك الظروف إلى استخدام معايير مختلفة للاعتراف ببنود البيانات المالية وتفضيل أسس مختلفة للقياس يضاف إلى ذلك تأثر نطاق البيانات المالية والافصاحات الواردة بتلك البيانات لتحقيق بنود البيانات لمالية، وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس. وتعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تضييق نطاق تلك الاختلافات عن طريق السعي إلى احداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية. وتعتقد اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عن طريق التركيز على البيانات المالية التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ويعتقد مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن البيانات المالية التي يتم إعدادها لتحقيق هذا الهدف تلبي الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين. ويرجع ذلك إلى أن غالبية المستخدمين يقومون باتخاذ قرارات اقتصادية من أمثلتها

- اتخاذ قرار يتعلق بتوقيت شراء أو الاحتفاظ باستثمارات في حقوق الملكية أو بيعها.
- تقييم أداء الإدارة ومدى وفائها بمسؤولياتها تجاه المساهمين
- تقييم مدى قدرة المؤسسة على سداد مستحقات العاملين وتقديم مزايا إضافية لهم.
- الأمان المتعلقة بالأموال المقترضة من قبل المؤسسة. تقييم درجة

- θسيد السياسات الضريبية.
- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار أرباح الأسهم.
- إعداد واستخدام الإحصاءات المتعلقة بالدخل الوطني، أو
- اتخاذ الإجراءات المنظمة لأنشطة المؤسسات

ويدرك المجلس مع ذلك بأن الحكومات بصفة خاصة قد تفرض متطلبات مختلفة أو إضافية لتحقيق أهدافها الخاصة إلا أنه يتوجب أن لا تؤثر تلك المتطلبات على البيانات المالية المنشورة لتلبية احتياجات المستخدمين الآخرين إلا إذا كانت تلك المتطلبات تلبي احتياجات هؤلاء المستخدمين الآخرين وغالبا" ما يتم إعداد البيانات المالية طبقا" لنموذج محاسبي يعتمد على التكلفة التاريخية القابلة للاسترداد والمحافظة على القيمة الاسمية لرأس المال.

وقد تكون بعض النماذج والمفاهيم الأخرى أكثر ملاءمة لأغراض إمداد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، إلا أنه لا يوجد إجماع على التغيير. ولقد تم وضع هذا الإطار بحيث يكون قابلا" للتطبيق بالنسبة للعديد من النماذج المحاسبية والمفاهيم الخاصة برأس المال والمحافظة عليه.

7- القوائم المالية لشركة سوناطراك

7-1- الميزانية الأول

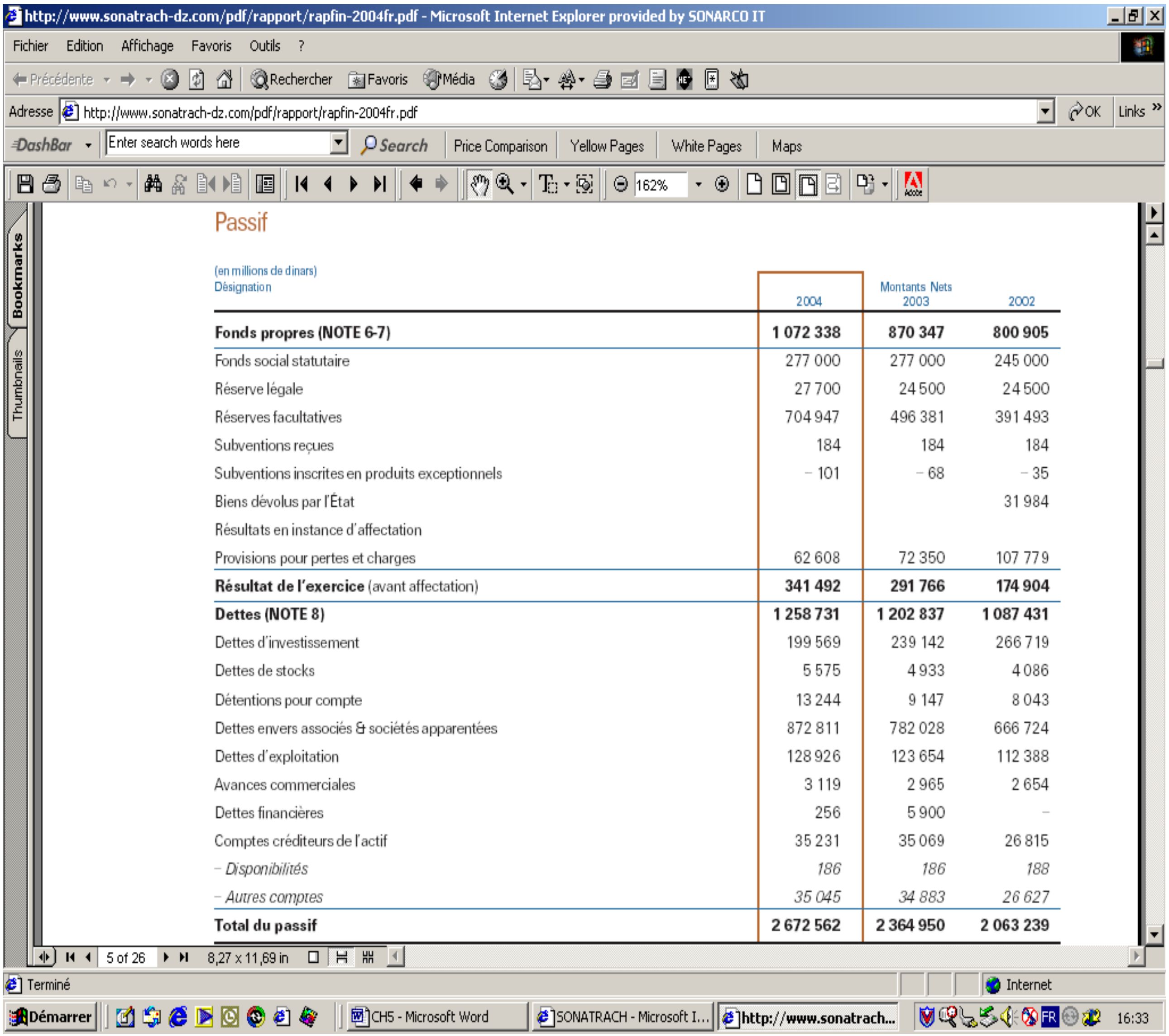
II. Bilan au 31 décembre 2004

Actif

(en millions de dinars)

Désignation	Montants bruts	Amortissements ou provisions	2004	Montants Nets 2003	2002
Investissements (NOTES 1-2-3)	**2 804 217**	**1 427 145**	**1 377 072**	**1 299 232**	**1 155 058**
Frais préliminaires (NOTE 1)	11 066	4 366	6 699	6 684	6 624
Valeurs incorporelles (NOTE 2)	3 154	1 518	1 636	924	550
Terrains (NOTE 3)	5 312	1 762	3 550	3 257	3 209
Equipements de production (NOTE 3)	2 097 033	1 229 185	867 848	746 438	672 834
Equipements sociaux (NOTE 3)	69 317	32 120	37 197	34 032	25 234
Etudes & travaux rech d'hyd (NOTE 3)	177 476	158 194	19 282	17 698	11 414
Investissements en cours (NOTE 3)	440 859		440 859	490 199	435 194
Stocks (NOTE 4)	**102 469**	**6 427**	**96 042**	**87 808**	**88 371**
Marchandises					1 475
Matières et fournitures	75 658	6 427	69 231	69 907	71 752
Produits et travaux en cours					
Produits finis	23 572		23 572	16 955	13 317
Stocks à l'extérieur	3 239		3 239	946	1 826
Créances (NOTE 5)	**1 207 273**	**7 825**	**1 199 449**	**977 910**	**819 810**
Créances d'investissement	79 460	12	79 448	47 812	43 862
Créances de stocks	5 674		5 674	4 172	1 419
Créances s/ associés et sociétés apparentées	435 185	1 500	433 685	346 537	295 847
Avances pour compte	8 406	365	8 041	6 376	3 310
Avances d'exploitation	25 228	798	24 430	100 578	52 279
Créances sur clients	215 875	5 150	210 725	183 189	174 670
Disponibilités	377 306		377 306	219 294	143 187
Comptes débiteurs du passif	60 140		60 140	69 951	105 236
Total de l'actif	**4 113 959**	**1 441 397**	**2 672 562**	**2 364 950**	**2 063 239**

2-7 الميدانية مصوم



Passif

(en millions de dinars)

Désignation	2004	Montants Nets 2003	2002
Fonds propres (NOTE 6-7)	**1 072 338**	**870 347**	**800 905**
Fonds social statutaire	277 000	277 000	245 000
Réserve légale	27 700	24 500	24 500
Réserves facultatives	704 947	496 381	391 493
Subventions reçues	184	184	184
Subventions inscrites en produits exceptionnels	– 101	– 68	– 35
Biens dévolus par l'État			31 984
Résultats en instance d'affectation			
Provisions pour pertes et charges	62 608	72 350	107 779
Résultat de l'exercice (avant affectation)	**341 492**	**291 766**	**174 904**
Dettes (NOTE 8)	**1 258 731**	**1 202 837**	**1 087 431**
Dettes d'investissement	199 569	239 142	266 719
Dettes de stocks	5 575	4 933	4 086
Détentions pour compte	13 244	9 147	8 043
Dettes envers associés & sociétés apparentées	872 811	782 028	666 724
Dettes d'exploitation	128 926	123 654	112 388
Avances commerciales	3 119	2 965	2 654
Dettes financières	256	5 900	–
Comptes créditeurs de l'actif	35 231	35 069	26 815
– *Disponibilités*	*186*	*186*	*188*
– *Autres comptes*	*35 045*	*34 883*	*26 627*
Total du passif	**2 672 562**	**2 364 950**	**2 063 239**

العمل المحاسبي بسوناطراك: من خلال الممارسة المحاسبية بسوناطراك يمكن ملاحظة مايلي :

أ- المبادئ المحاسبية: التسجيل المحاسبي يتم وفقا لقواعد ومبادئ المخطط المحاسبي الوطني عموما والمعايير الخاصة بقطاع المحروقات خصوصا.

ب- الاهتلاكات: أن الاستثمارات داخل قطاع المحروقات تهتلك وفقا للاهتلاك الثابت، وذلك حسب قانون 86/14 المؤرخ في أوت 1986 م والخاص بالنشاط البترولي، والذي حدد

معدلات الإهتلاكات المطبقة بقطاع المحروقات هذه المعدلات تختلف بإختلاف المناطق فمثلا مناطق الجنوب تستفيد بمعدل أكبر من المعدل المطبق في الشمال .

ت- المصاريف الإعدادية: تسجل هذه المصاريف في حسابات التكاليف حسب طبيعتها ويتم تحويلها في نهاية الدورة المحاسبية في حسابات الأصول،ومن جهة أخري تسجل في حسابات تحويل أعباء الاستغلال وتسجل بقيمة الاقتناء والتحقيق .

ث- أعمال الدراسات و الاستكشاف في مجال المحروقات:كل الأعباء التي لها علاقة بالبحث والتنقيب في المحروقات تسجل حسب طبيعتها في التكاليف ،وفي نهاية الدورة المحاسبية تحول إلى الاستثمارات في حساب البحث والتنقيب ،و تتلك تكاليف البحث خلال الدورة المحاسبية حسب قانون 14/86.

ج- مخزون المحروقات: يقيم مخزون المحروقات بسعر التكلفة ويسجل محاسبيا بالتكلفة الأخيرة .

ح- الأموال والديون:فيما يخص الحقوق الخاصة بالشركاء والشركات الحليفة يسجل في هذا العنصر الأموال التي تمثل التسبيقات، والحقوق المترتبة عن الشركاء والشركات الحليفة ،ونسبة الشركاء الأجانب في الإنتاج .أما ديون الشركاء والشركات الحليفة يسجل في هذا العنصر من الخصوم الديون المترتبة عن الشركاء والشركات الحليفة ،وديون الشركاء الأجانب .

د- حالة الفواتير بالعملة الصعبة لدى الأجانب:أثناء النشاط فإن الفواتير التي تكون بالعملة الصعبة تسجل محاسبيا بالدينار الجزائري عند التحصيل وذلك في نهاية الدورة المحاسبية ،أما الفواتير التي لايتم تحصيل قيمتها في نهاية الدورة (12/31/ن) تسجل محاسبيا أيضا في نهاية السنة ،ويتم تعديلها خلال الدورة المحاسبية اللاحقة عند عملية التحصيل ،والفرق الناتج عن سعر الصرف يسجل في حساب فرق ناتج عن سعر الصرف.

7-3- جدول حسابات النتائج

(en millions de dinars)

Désignation	2004	Montants Nets 2003	2002
Chiffre d'affaires (Note 9)	2 450 765	1 988 655	1 569 477
Production stockée	6 616	3 639	172
Productions d'immobilisations et de stocks	71 055	57 941	74 715
Marchandises, matières et services consommés (Notes 10-11-12)	662 604	568 069	479 630
Valeur ajoutée	**1 865 832**	**1 482 166**	**1 164 734**
Produits divers	6 141	8 066	11 935
Frais de personnel (Note 13)	50 214	46 902	44 542
Impôts et taxes	5 690	14 592	11 614
Frais financiers (Note 14)	234 036	172 047	131 816
Frais divers	3 250	2 923	4 277
Dotations aux amortissements et provisions (Note 15)	172 947	139 931	119 828
Résultat d'exploitation	**1 405 837**	**1 113 837**	**864 592**
Charges hors exploitation	139 157	94 053	132 196
Produits hors exploitation	122 874	104 599	75 921
Résultat hors exploitation	**-16 283**	**10 545**	**– 56 275**
Résultat d'exploitation	1 405 837	1 113 837	864 592
Résultat hors exploitation	– 16 283	10 545	– 56 275
Résultat brut	**1 389 553**	**1 124 382**	**808 317**
Impôts sur le résultat	1 048 061	832 616	633 413
Résultat net	**341 492**	**291 766**	**174 904**

من خلال جدول حسابات النتائج لشركة سوناطراك يمكن الاشارة الى النقاط التالية:

ا- التقييم و المعالجة المحاسبية للمبيعات: أن الحقوق والديون المسجلة بالعملة الأجنبية تسجل في حساب خاص بمعدل التبادل (سعر الصرف) عند عملية إقفال الدفاتر المحاسبية، والفرق الناتج من سعر الصرف يسجل في الأصول في حالة الخسارة و يسجل الفرق الإيجابي في الخصوم ولايدخل هذا الأخير عند حساب النتيجة ، في حالة الفرق السلبي فإنه يكون له مؤونة وذلك حسب مبدأ الحيطة والحذر في المحاسبة .

ب- تقييم المبيعات: في الأسواق الوطنية تقيم المبيعات حسب الإجراءات القانونية الخاصة بالشركة (الدولة) .

اما في الأسواق الدولية يتم تقييم المبيعات في الأسواق الخارجية حسب سعر المعمول به دوليا (السوق الدولية) أو حسب العقد المبرم ،وذلك حسب نوع المبيعات أو المنتوجات .و يتم تسجيل المبيعات البترولية عامة في حساب الإنتاج مباع .

ت- النظام الضريبي:ان قطاع المحروقات يخضع لنظامين فيما يخص النظام الضريبي ، وذلك حسب قانون 14/86، فنشاطات الأبحاث والإنتاج المحروقات تخضع لنظام الجباية البترولية ،أما النشاطات الأخرى تخضع للقانون العام او الجباية العامة .

-الجباية البترولية : يميز قانون 14/86 بين ضريبة الأتاوات ، الضريبة على النتيجة و الضريبة على المداخيل .

-نظام القانون العام : يخص نشاط النقل عن طريق الأنابيب ونشاطات التميع و توزيع المواد البترولية.

كما يمكن الاشارة الى ان القانون الجديد للمحروقات تضمن نظام جبائي أبسط و أكثر تحفيزا بالنسبة للاستثمارات و أكثر جدوة بالنسبة للدولة التي نجد[1] :

نظام جبائي خاص بنشاطات البحث و/أو استغلال المحروقات(Activités de recherche et/ou d'exploitation) يتضمن رسم مساحي(taxe superficiare) غير قابل للحسم يدفع للخزينة العمومية،أتاوة تدفع شهريا للوكالة الوطنية لتثمين موارد المحروقات،رسم على الدخل البترولي يدفع شهريا للخزينة ،ضريبة عقارية على الأملاك الاخرى ماعدا أملاك الاستغلال، ضريبة تكملية على الناتج تدفع سنويا للخزينة العمومية.

الجباية العامة تشمل نقل المحروقات بواسطة الأنابيب و تمييع الغاز و توزيع المواد البترولية .

[1]Voir : la loi n° 05-07 du 28 avril 2005, régime fiscal de la nouvelle loi sur les hydrocarbures.

خلاصة الفصل : تتطلب عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة مستخدمي البيانات المالية تقييما لمقدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك تقييما لتوقيت الحصول على تلك النقدية ودرجة التأكد المرتبطة بها. وتحدد تلك المقدرة في النهاية بإمكانية قيام المؤسسة بدفع الرواتب للموظفين وسداد مستحقات الموردين وسداد مدفوعات الفوائد وتسديد القروض ودفع أرباح الأسهم إلى المساهمين. وتزداد مقدرة مستخدمي البيانات المالية في تقييم قدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها إذا تم تزويدهم بمعلومات تركز بصفة أساسية على المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة.

يتأثر المركز المالي للمؤسسة بمقدار الموارد الاقتصادية الخاضعة لسيطرتها وهيكلها التمويلي وما تتمتع به من سيولة ويسر مالي وبقدرتها على التكيف مع التغيرات في البيئة المحيطة بها. وتفيد المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية الخاضعة لسيطرة المؤسسة ومدى قدرتها على تطوير تلك الموارد في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها في المستقبل. وتعتبر المعلومات المتعلقة بهيكل التمويل مفيدة في التنبؤ باحتياجات المنشاة من القروض في معرفة كيف سيتم توزيع الأرباح والنفقات النقدية المستقبلية بين أصحاب المصلحة في المؤسسة، كما تفيد أيضا في التنبؤ بمدى نجاح المؤسسة في الحصول على التمويل اللازم في المستقبل. وتفيد المعلومات المتعلقة بالسيولة واليسر المالي في التنبؤ بمدى قدرة المؤسسة على الوفاء بتعهداتها عند استحقاقها. ويشير لفظ السيولة إلى النقدية المتوافرة في المستقبل القريب بعد الأخذ في الاعتبار التعهدات المالية خلال نفس الفترة.

ويشير اليسر المالي إلى توافر النقدية في الأجل الطويل لأجل الوفاء بالتعهدات المالية عند استحقاقها.

حسب بريتش بتروليوم تتم معالجة الأحداث الإقتصادية وفقا لمبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني، بحيث عند ترجمة العمليات التجارية و الصناعية محاسبيا، ينبغي أن تتعامل الشركات مع هذه الأحداث حسب الواقع المالي و ليس الشكل القانوني ،لكن بالمقابل تخضع المعالجة المحاسبية للأحداث الإقتصادية حسب سوناطراك الى العكس ،بحيث نجد في الجزائر أن عملية ضبط الممارسة المحاسبية تخضع الى التشريعات و الإجراءات القانونية، فمن خلال هذا نجد على سبيل المثال شركة سوناطراك تقوم بعملية كراء الطائرات دون ان يظهر ذلك في الميزانية، بل تظهر مصاريف الإيجار في جدول حسابات النتائج فقط.

- كما نلاحظ أن هناك اختلاف في المعالجة المحاسبية بين المبادئ المحاسبية في BP وشركة سوناطراك ،ذلك من حيث الحسابات المستعملة ،و من حيث تصنيف الحسابات وتبويبها .

و الإختلاف من حيث طريقة المعالجة المحاسبية بحيث نجد أنه في BP يتم تسجيل كل الفواتير باختلاف أنواعها وعناصرها استثمارات ،مخزونات ، تسبيقات ،وطلبيات كما يلي :

	من حـ / العناصر المعنية (استثمارات ،خدمات ،مخزونات ....الخ)
	الى حـ / المورد (5110)

في حين أنه حسب المخطط المحاسبي الوطني يتم تسجيل الفواتير باختلاف نوعية العملية فادائنوا الإستثمار يختلفون على دائنوا المخزونات الى غير ذلك ،بحيث نجد حالة شراء المخزونات، حالة اقتناء الاستثمار و حالة الخدمات.

-كما يمكن ملاحظة العلاقة الموجودة بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية ،وهذا على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يفصل الفصل بين المحاسبتين. يمكن ايضا ملاحظة مرونة في الحسابات، بحيث يمكن خلق حسابات جديدة حسب حاجة المؤسسة الى ذلك، و هذا على مستوى المحاسبة التحليلية، أما على مستوى المخطط المحاسبي الوطني فهذا غير ممكن، الا أنه للمؤسسة الحق في استعمال الحسابات الفرعية للمارية، و ذلك حسب الحاجة.

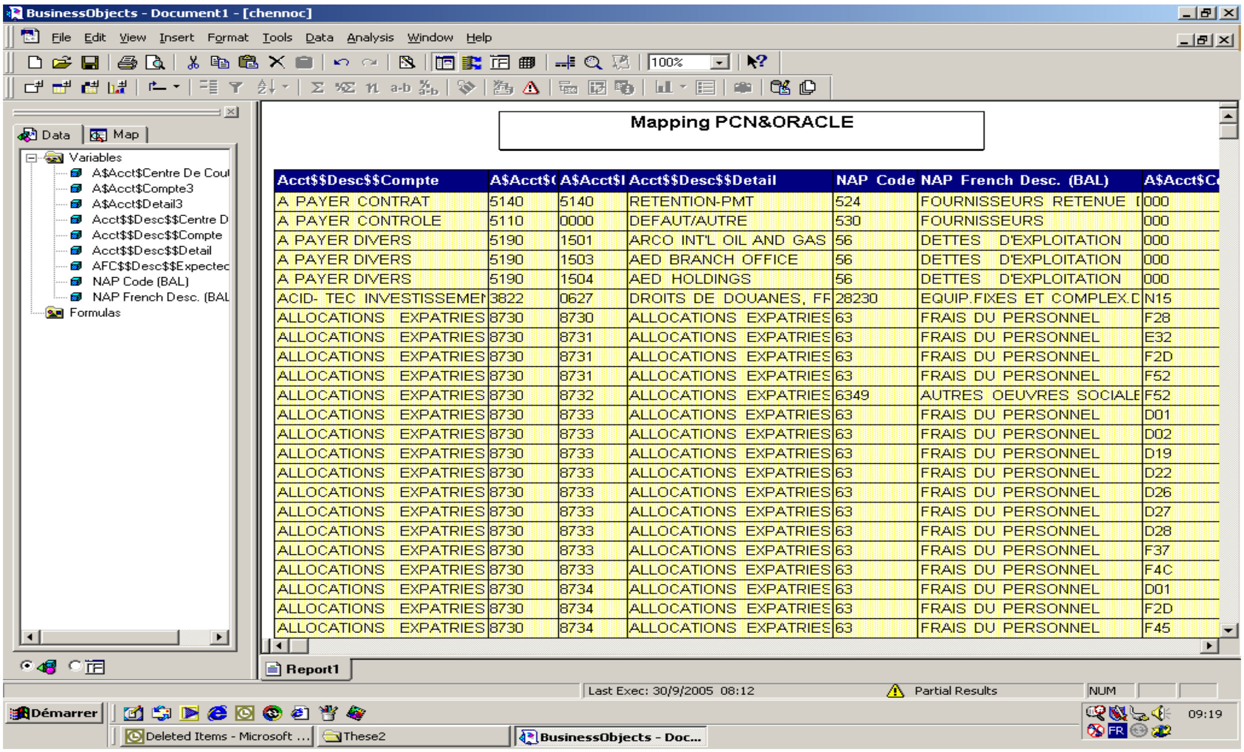
- يعتبر أوراكل (leOrac) من بين أهم الأنظمة على المستوى الدولي و التي تستخدم في المعالجة المحاسبية للاعمال و النشاطات التي تقوم بها الشركات الدولية .

بحيث نجد أنه من خلال أوراكل يمكن معالجة كل الاحداث الاقتصادية و التجارية التي تحدث بين الشركة و المتعاملين معها ، و ذلك من خلال: محاسبة الموردين ،محاسبة الخزينة، المحاسبة العامة، و المحاسبة التحليلية،فمن خلال محاسبة الموردين يمكن معالجة كل الفواتير محاسبيا

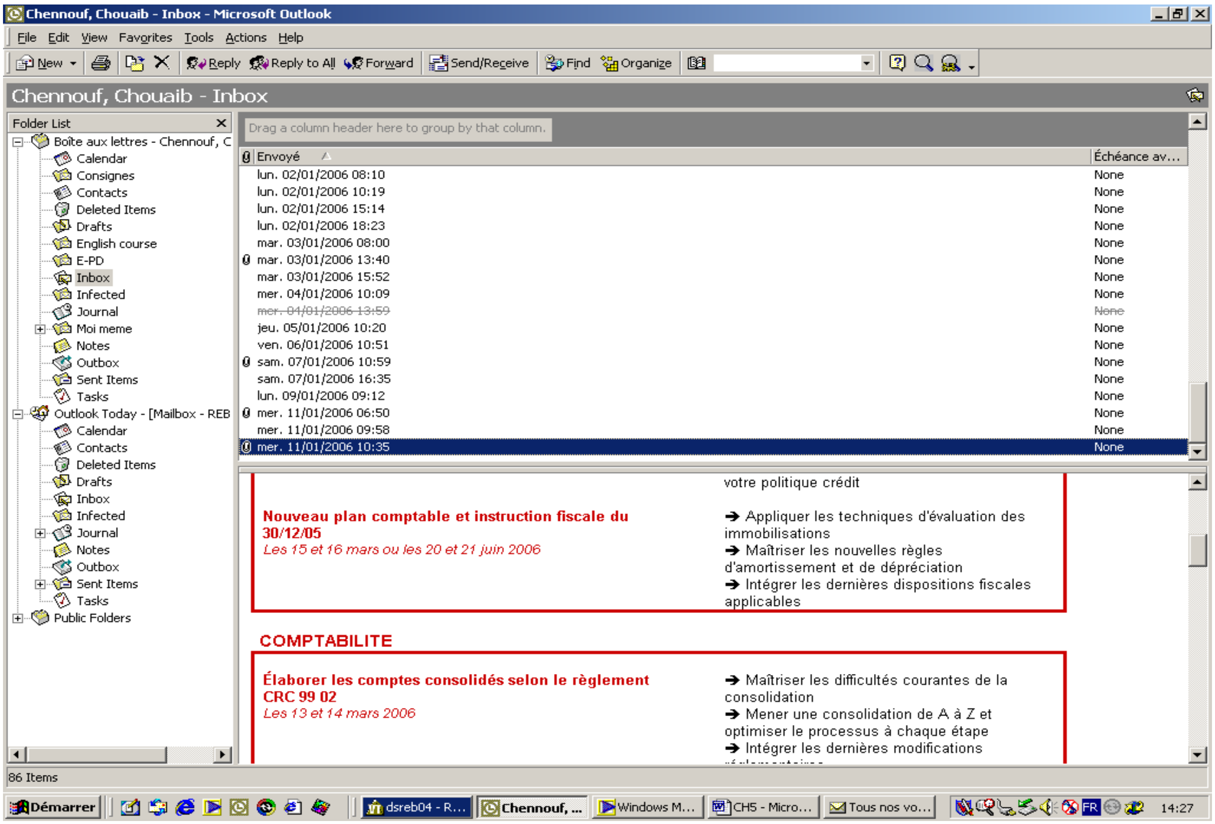
و كذلك نظام التسبيقات،أما على مستوى محاسبة الخزينة يتم تسوية المستحقات و الوفاء بالإلتزامات و القيام بالتحصلات،و على مستوى المحاسبة العامة يتم جرد الاستثمارات الموجودة و حساب الاهتلاكات و اعداد المؤونات،كما يتم القيام بالتسويات اللازمة بين الوحدات أو الفروع و تسويات اخرى و العمليات الخاصة بالمخزونات، و لأعداد القوائم المالية في نهاية كل دورة محاسبية . أما على مستوى المحاسبة التحليلية فيتم مراقبة توزيع التكاليف حسب مراكز الانتاج و اعداد الميزانيات التقديرية ومتابعتها لتحليل الفروقات.

- يعتبرماكسيمو من بين أهم الأنظمة في مجال تسيير و مراقبة المخزونات ،فمن خلاله يمكن معالجة نظام الطلبيات والتحكم في حركة المخزونات ،وكذلك المعالجة المحاسبية للفوفير و مراقبتها حتى التسديد و مدى مطابقتها مع الطلبيات ،كذلك يمكن من خلال ماكسيمو القيام بعدة عمليات تخص المعالحة المحاسبية لمختلف النشاطات التي تقوم بها الشركات متعددة الجنسيات على غرار بريتش بتروليوم.

- من خلال الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات ، نجد أن برنامج او نظام بزنس اوبجاكت ***Business Objects*** يستعمل في لأعداد التقارير الخاصة بالعمل اليومي و الدوري في الشركات. هذه التقارير قد تكون بسيطة أو مركبة ،وهذا وفقا الشروط و الكيفية التي تتطلبها التقارير، كما يمكن لأجراء مقارنة بين تقرير و اخر في شكل جداول أو في شكل بيانات رسومية.كل هذا يتم في وقت وجيز جدا و بدقة و فعالية ، كما يمكن اجراء متابعة ، تحليل ، و مراقبة لكل هذه التقارير من دورة محاسبية الى اخرى.



- أما عملية الاتصال بين المصالح و بين الفروع و الشركة الام تتم بواسطة Outlook



الخاتمة

1- تمهيد : حاولنا من خلال تناولنا لموضوع الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي، معالجة الإشكالية المطروحة التي كان فيها السؤل الرئيسي هو هل تلبي المحاسبة الكلاسيكية حاجيات الشركات متعددة الجنسيات ؟ و ما مدى أهمية التوافق والتوحيد المحاسبيين الدوليين ؟

من خلال الفصول الخمسة لهذه الأطروحة و انطلاقا من الفرضيات الأساسية، و باستخدام الوسائل و الأدوات المشار إليها، يمكن عرض الخلاصة و الاستنتاجات ، نتائج اختبار الفروض ، نتائج هذه الدراسة،التوصيات المقدمة ،وآفاق البحث فيما يلي :

2- الخلاصة والاستنتاجات :

حظي موضوع المحاسبة الدولية باهتمام كبير ومتزايد من طرف العديد من الأطراف خصوصا الشركات متعددة الجنسيات، ولذلك ينبغي الأخذ بعين الاعتبار ما يلي :

- تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي .
- اعتماد المعايير الدولية في مجال إعداد التقارير المحاسبية والقوائم المالية بالنسبة للشركات .
- تبني القوائم المالية والإبلاغ المالي الذي يلبي حاجيات المستثمرين بالدرجة الأولى.

إن الشركات متعددة الجنسيات تعتبر وحدات إنتاجية تحاول توسيع نشاطاتها الدولية لغزو الأسواق العالمية وهي تلعب دورا هاما في رسم خطوط الاقتصاد العالمي في إطار العولمة الاقتصادية.

إن الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات طرحت جملة من الإشكاليات التي لم تكن المحاسبية التقليدية قادرة على الخوض فيها ، وهذا ما أدى إلى بروز ما يسمى بالمحاسبة الدولية و ضرورة التوحيد المحاسبي العالمي.

إن الممارسة المحاسبية من خلال المخطط المحاسبي الوطني الحالي (PCN) أصبح لا يتماشى مع الظروف والتحولات الحالية للاقتصاد الجزائري، بحيث أصبح كل ما هو دولي يخضع لواقع عالمي صارم تسيطر عليه الشركات متعددة الجنسيات .

من خلال عرض وتحليل عمليتي التوافق والتوحيد المحاسبيين ،نستنتج أنه من الضروري ضبط الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات ،وذلك بوضع معايير دولية موحدة لضمان تجانس التقارير المالية والقوائم المحاسبية .

ضرورة إقرار صفة الإلزام بالنسبة لتبنى المعايير المحاسبية الدولية ، والتنسيق بين مختلف الهيئات الوطنية والدولية للمعايرة والمعايير، كما أنه لا يمكن فصل النظام المحاسبي على النظام الاقتصادي ، ينبغي الإشارة إلى أنه لا يمكن إصلاح النظام الاقتصاد ي وإهمال النظام المحاسبي أو العكس.

3- نتائج اختبار الفروض :

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها الباحث و التي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة، و محاولة الدراسة الميدانية، التي واجهنا فيها العديد من الصعوبات و المشاكل الميدانية توصل الباحث أثناء اختبار الفروض إلى مايلي :

- بخصوص الفرضية الأولى المتعلقة بغياب إطار محاسبي تصوري يستجيب لاحتياجات الشركات متعددة الجنسيات العاملة بالجزائر ،فلقد تحققت الفرضية الأولى ،وذلك لعدم توافق المخطط المحاسبي الوطني مع المتطلبات الجديدة لاقتصاد السوق. فمن خلال الدراسة السابقة توصلنا إلى ضرورة وجود مرجعية محاسبية دولية موحدة ، هذه المرجعية تساعد على تجاوز القصور في النظم المحاسبية الموجودة حاليا بما فيها المخطط المحاسبي الوطني، وذلك بضرورة وجود إطار محاسبي تصوري عالمي.

- أما بخصوص الفرضية الثانية المتعلقة بالمجهودات المبذولة في مجال التوافق الدولي فلقد تحققت، و ذلك من خلال الممارسات المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات، على اعتبار أنها تتجه نحو القبول العام للمعايير المحاسبية الدولية.

- أما بخصوص الفرضية الثالثة المتعلقة بنجاح الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات ،فهذا يتوقف على مدى التوافق بين المعايرة و المعايير،فهذه الفرضية يمكن القول أنها قابلة للتحقق، لأن عملية توسيع الشركات لأنشطتها الدولية من خلال التكتلات بمختلف أشكالها، وذلك بغية الحصول على أسواق جديدة في حلبة الصراع الدولية يتطلب الاهتمام بالأسواق الدولية، كذلك كلما نجحت عملية المعايرة و حيثياتا، وذلك من خلال اعتماد

الشركات على عملية التوافق بين المعايير التي تخص الأسواق، الإنتاج ، تقديم الخدمات، و بين المعايير المحاسبية الدولية حتى تكون المحاسبة في خدمة الاقتصاد.

- أما الفرضية الرابعة المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للنشاطات الدولية للشركات متعددة الجنسيات، ينبغي اعتمادها لمرجعية عالمية تضمن الشفافية والإفصاح وقابلية القوائم المالية للمقارنة، وذلك في الإطار المحاسبي الدولي، فلقد تحققت أيضا ،لأن القوائم المالية المعدة على أساس المرجعية الدولية يمكن أن تزود جميع الأطراف المعنية بمعلومات محاسبية مفيدة ، وصور صادقة وحقيقية حول الوضعية المالية للشركات ،بالإضافة إلى إمكانية مراقبة حسابات الشركات التابعة والفروع بشكل أكثر دقة وموضوعية.

- أما الفرضية الخامسة المتعلقة بالفرضيات التي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية، فلقد تحققت لأن إعداد القوائم المالية الموحدة يعتمد مبدئيا على محاسبة الالتزامات و الاستمرارية في النشاط .

4- عرض نتائج الدراسة :

من خلال فصول الدراسة والاستنتاجات يمكن الإشارة إلى ما يلي :

إن الممارسات المحاسبية في ظل الشركات الدولية ينبغي أن توضع لقواعد وإجراءات محاسبية تتماشى مع المشاكل المحاسبية الموجودة على مستوى الدولي بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات.

تشير أدبيات المحاسبة إلى اقتراح العديد من الإجراءات المحاسبية كمحاولة لعلاج الآثار السلبية للقياس المحاسبي التاريخي في ظل فترات التضخم أبرزها ما يلي :

- قياس تكلفة الاستهلاك السنوية للأصل الثابت على أساس التكلفة البديلة الجارية بدلا من التكلفة التاريخية حيث تعكس التكلفة البديلة الجارية للأصل في تاريخ إعداد القوائم المالية تكلفة جارية لشراء الأصل الجديد المماثل للأصل القديم محل الاستهلاك أو الاهتلاك ،كما تعرف التكلفة بأنها سعر الشراء للأصل في حالة جديدة بعد تعديل القيمة بنسبة الاهتلاك عن الفترة التي تتم استخدام الأصل فيها في العملية الإنتاجية.

- الاعتماد على مبدأ الوارد أخيرا يصرف أولا في تقييم المخزونات، على اعتبار أن المخزون من أكثر العناصر تأثير على كل من جدول حسابات النتائج، وكذلك قيمة الأصول المتداولة ، ورأس المال العامل ، رغم أن لجنة المعايير الدولية تفضل طريقة الوارد أولا يصرف أولا.

من خلال القيود الموجودة على المحاسبة من حيث ضبطها بالتشريعات والقوانين المختلفة ، ينبغي الإشارة إلى ضرورة فصل الميزانية المحاسبية (التجارية) على الميزانية الجبائية ، فالميزانية المحاسبية ينبغي أن تخضع لقواعد تجارية، لأن القوائم المالية في ظل اقتصاد السوق تتطلب إنتاج معلومات شفافة وواضحة وملائمة للمستثمرين والمقرضين .

فعلى سبيل المثال عند إنشاء مؤونات خاصة بالديون المشكوك فيها، فان مصالح الضرائب لاتقبل المؤونات بنسبة كبيرة حتى ولو كانت كل الديون مشكوك في تحصيلها ،كذلك بالنسبة للقوائم المالية الأخرى فإن مصلحة الضرائب تطلب جداول ملحقة تتمثل في حركة المخزونات وجداول تكاليف الاستغلال وخارج الاستغلال .

أما حسب المنطق التجاري فإن الميزانية المحاسبية فإنه من الضروري إعداد جدول تدفقات الخزينة،وجداول الديون حسب أهميتها.

إن محاسبة التضخم لها انعكاسات هامة على طبيعة القوائم المالية ،لذلك ينبغي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لمعالجة هذه الظاهرة والحد منها،مع ضرورة إعداد القوئم المالية في ظل اقتصاد تضخمي بعمودين واحد حسب التكلفة التاريخية و الثاني حسب التكلفة الجارية.

إعداد مخطط محاسبي دولي موحد يكون فيه استعمال الحسابات الرئيسية إجبارية بينما تكون الحسابات الفرعية و الجزئية اختيارية ،وذلك حسب ظروف و حجم كل مؤسسة.

ينبغي اعتماد أوراكل من طرف الشركات على غرار سوناطراك على اعتبار ان أوراكل يعتبر الرقم الأول عالميا في قاعدة البيانات ،لذلك يجب اعتماد نظام تكوين فعال للاطارات الجزائرية في مجال نظام المعلوماتية.

5– التوصيات :

من خلال الدراسة السابقة حتى يتسنى للشركات متعددة الجنسيات والقائمين على مهنة المحاسبة، ينبغي أن ترتكز الاهتمامات المستقبلية على العناصر التالية :

التعليم :

سرعة إعادة النظر في مناهج التعليم المحاسبي والإداري في الجامعات،وذلك لمواجهة التطور السريع في مجال تكنولوجيا المعلومات والاحتياجات المتزايدة للشركات والإدارة .

التدريب والتكوين:

صياغة برامج تدريبية متكاملة لكل من المحاسبيين،ومدراء المالية في الشركات، لتزويدهم بالمعارف الأساسية المرتبطة بالمعايرة والمعايير المحاسبية الدولية وفي مجال المعلوماتية خاصة(Oracle ,Maximo, Business Object).

البحث العلمي :

ينبغي ربط مجالات البحث العلمي في مجال المحاسبة و الإدارة في الجامعات أو غيرها بالتحديات المعاصرة التي تواجه عملية إنتاج وتوصيل المعلومات للمستخدمين وإيجاد الحلول لها .

التشريعات و القوانين :

ينبغي إعادة النظر في التشريعات القائمة ،التي تحدد أنواع وحجم المعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية،وكذلك التشريعات الخاصة بالضرائب التي تمس الشركات البترولية الدولية، وذلك للحد من التهرب الضريبي الموجود حاليا(خلل موجود في بعض العقود، و كذلك إستعمال أختام مختلفة[1] و فتح العديد من الحسابات البنكية[2]، وهذا من أجل التهرب الضريبي)، وسد الثغرات الموجودة في العقود المبرمة بين سوناطراك و الشركات الدولية ،وهذا في إطار قانون 86-14 الخاص بتقسيم الإنتاج و الضرائب الخاصة بقطاع المحروقات .لكن تم إلغاء اغلب مواد هذا القانون و تعويضه بقانون المحروقات الجديد 05-07 وهذا في جويلية 2005.

ينبغي تكييف حسابات المخطط المحاسبي الوطني مع مايتطلبه نظام أوراكل ،كأن تكون الحسابات الرئسية مثلا مشكلة من أربعة أرقام مع ربطها بالمحاسبة التحليلية.

إعادة تنظيم مهنة المحاسبة:

وذلك عن طريق تشجيع المبادرات الجادة التي تتم بدراسة المشكلات القائمة وكيفية مواجهتها،وإعطاء مهنة المحاسبة قوة الإلزام والالتزام لأعضائها بالميثاق العام للمهنة .

و أخيرا دعوة سوناطراك والشركات التي تتم بعملية التصدير أن تقوم بتكييف أنظمتها وذلك وفقا للمعايير المحاسبية الدولية و استعمال النظام العالمي أوراكل Oracle، وذلك باستعمال حسابات المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات، لأنه من خلال الممارسة الميدانية نلاحظ أن الجزائر عاجزة عن فرض المخطط المحاسبي الوطني على الشركات البترولية الدولية،

[1] استعمال خمسة أختام مختلفة في الشركة محل الدراسة، بريتش بتروليوم في الجزائر.

[2] فتح العديد من الحسابات البنكية ب BEA و CitiBank و بتسميات مختلفة .

رغم العقود المبرمة بين الشركة الوطنية للبترول سوناطراك ،و هذہ العقود التي تنڽ على ضرورة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ،للايث نجد بعڞ الشركات البترولية تقوم بتطبيق المحاسبة الخاصة ڥا وفي ڤاية كل دورة ڄاسبية تقوم بعملية المقاربة بين حساباڴا مع حسابات المخطط المحاسبي الوطني، ولكن بشكل غير دقيق وفيہ الكثير من المغالطات.

فعلى سبيل المثال نجد أن بريتش بترو ليوم BP في الجزائر تقوم ڥذا و بشكل يؤكد ضعڤ الشركات الجزائرية وضعڤ ڤطاراڴا المسيرة، للايث نجد كمثال على ذلك في عملية المقاربة الخاصة للاساب الضرائب و الرسوم(حساب 64 حسب المخطط المحاسبي الوطني) يسڋل فيہ كل أنواع الضرائب ڥا فيها الرسم على القيمة المضافة و الضرائب على الأرباح و ضريبة الدخل، وهذا ينطبق أيضا على العديد من الحسابات الأخرى مثل حساب نفقات في انتظار التحميل، وكذلك حساب ما بين الوحدات .

ويرسل هذا التقرير ڤلي المديرية العامة لسوناطراك ،لكڽ تقوم بڤعداد القوائم المالية ،و هذا ما لا يتطابق مع قواعد المخطط المحاسبي الوطني[3] ،وبالتالي تكون القوائم المالية ڤموعة سوناطراك فيها العديد من المغالطات نظرا للمعالجة المحاسبية غير الدقيقة للعمليات المرتبطة بالحقول البترولية ذات الشراكة في ڤطار قانون 86-14 الخاص بتقسيم الإنتاڃ.

6 – ڤفاق البحث :

تناولت هذہ الدراسة للممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمڽ،وڤ تتناول بعڞ الجوانب الهامة مثل التحليل المالي الدولي ،والمراجعة في ڤال التوافق الدولي والتوحيد المحاسبي العالمڽ ،التي يمكن أن تكون هذہ الجوانب موضوع دراسة أخرى من جهة ، و استعمال النظام العالمڽ أو راكل Oracle وذلك باستخدام حسابات المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات من جهة ثانية بالنسة للشركة الوطنية للبترول سوناطراك، هذا الأخير سوف يكون مشروع للاث تقني يقوم بہ الباحث ڤذا ما وجد العناية الكافية و الدعم المادي من طرف الشركة الوطنية سوناطراك، على اعتبار أن هذہ الدراسة التقنية تتطلب توفير وسائل مادية ضخمة.

[3]BP AMOCO, Sonatrach, REB, Comptabilité analytique, Hassi Messaoud, Algérie, 2000.

Sites Internet

مواقع أنترنت

Internationaux	
IASB – IASC	www.iasb.org. Ou www.iasc.org.
IFAC	www.ifac.org
IFAD	www.ifad.net
IOSCO	www.iosco.org
ISO	www.iso.org
	http://www.conseil-creation.com/decf/iasb.php
Europe	
Union européenne	http: //europa.eu.int
FEE	www.fee.be
EFRAG	www.efrag.org
FOCUSIFRS	www.focusifrs.com
Etats-Unis	
	http://www.cpecompliance.com/
Oracle	www.oracle.com
SEC	www.sec.gov
FASB	www.fasb.org
AICPA	www.aicpa.org
France	
CNC	www.finances.gouv.fr/minefi/entreprise/comptabilite/index.htm
Légifrance	www.legifrance.gouv.fr
COB	www.cob.fr
Oracle	www.oracle.fr
Royaume-Uni	
Business Objects	www.learningtree.co.uk
ASB	www.asb.org.uk

أ- باللغة العربية

1- **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية ، مصر،2004

2- **أمين السيد أحمد لطفي**، تحليل وتقييم الحوافز والإعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها ، دار النهضة، القاهرة،

3- **أمين السيد أحمد لطفي**، الافصاح في التقارير المالية لشركات المساهمة، الدار الجامعية ،القاهرة، 1998

4- **أحمد ابراهيم محمود**، المحاسبة في الشركات من الناحيتين العلمية و العملية، 1999

5- **حلمي نمر** ، نحو نظرية عامة للمحاسبة ومجال تطبيقها، مجلة المحاسبة، والإدارة والتأمين كلية التجارة، القاهرة.

6- **رشيد واضح**، المؤسسة في التشريع الجزائري، بين النظرية والتطبيق ، دار هومة،1992.

7- **ضياء مجيد الموسوي** ، الخوصصة و التصحيحات الهيكلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر.

8- **ضيف خيرت**، النظم المحاسبية الخاصة دار النهضة العربية، بيروت،1979.

9- **طارق عبد العال حماد**، موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية ، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، مصر ، 2002

10- **عبد السلام ادريس**، المراجعة المعايير و الاجراءات ، دار النهضة العربية،بيروت ، لبنان، 1996

11- **عبد العزيز جراد** ، العلاقات الدولية، موفم للنشر،الجزائر ،.1992

12- **محمد شريف توفيق** ،تقييم استخدام المنهج المعياري والمنهج الايجابي في البحث المحاسبي وبناء معايير المحاسبة وتحليل بواعث الادارة في تبني السياسات المحاسبية، الزقازيق،.2006

13- **محمد شريف توفيق**، تطبيقات محاسبية متقدمة باستخدام الحاسب الالي ، الزقازيق، مكتبة التكامل مصر ،2003.

14- **محمد شريف توفيق**، عولمة التقرير المالي و المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الشراكة مع الاتحاد الاوروبي، دراسة دولية اختبارية، المؤتمر الثاني لكلية التجارة، جامعة القاهرة ،مستقبل مهنة المحاسبة و المراجعة في عالم متغير ،ديسمبر2004.

15-**محمد شريف توفيق**، المحاسبة المالية المتقدمة، الاندماج والقوائم المالية المجمعة (الموحدة) ،الكتاب الثالث في سلسلة المنهج المعاصر في المحاسبة، 2003.

16- **محمد شريف توفيق، حسام علي محمد سويلم** ، استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة،تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية، الزقازيق،مصر، 2005

17- محمد عبد ربه،دراسات في النظرية المحاسبية، المعايير المحاسبية المصرية و مشكلات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر، 2000

18- **محمد الفيومي محمود** ، المحاسبة و المراجعة في ظل استخدام الحسابات الالكترونية،مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندارية، مصر، 1982.

19- **مداني بلغيث ،** أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة دكتوراة،كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2002

20- **ناصر دادي عدون**، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة ، الجزائر،1998.

ب- باللغة الإنجليزية

21-**ALEXANDER (David), ARCHER (Simon)**, The European Accounting Guide, Academic Press Limited, London, 1992

22- **ALLEN (David Grayson), MC DERMOTT (Kathleen)**, Accounting for success, a history of Price Waterhouse in America 1890 - 1990, Harvard, Boston, 1993.

23- **BEAVER (William)**, Financial Reporting: an accounting revolution, Prentice Hall, 1981.

24-**CHOI (Frederick D.S), MUELLER (Gerhard G.)**, International Accounting, Prentice Hall International, Englewood Cliff New Jersey, 1992.

25-**EDWARDS (John Richard)**, History of financial accounting, Rout ledge, London, New York, 1989.

26-**ERNST & YOUNG**, UK/US GAAP Comparison, A comparison between UK and US accounting principles, Kogan Lage, London, 1991.

27-**HARRISON (Walter T.) HORNGREN (Charles T)**, financial accounting, 3rd edition, Prentice Hall, New Jersey, 1998

28-**HINGLEY (Wilfred)**, Accounting, Made simple Books Oxford, 3rd edition, 1989.

29-**IASC – International accounting standard**, Presentation of Financial Statements, London, August 1997.

30-**IASCF**, The Complete Text Bound, Volume 2, IASCF, London, 2003.

31-**IASCF**, The Abbreviated Text IFRSs 2003, IASCF, London, 2003.

32-**KIESO (Donald E.), WEYGANDT (Jerry J.), WARFIELD (Thierry**), Intermediate accounting, John Wiley's and Sons, New York, 2001.

33-**OLDHAM (K.M.)**, Accounting systems and practice in Europe, Gower, Londres. 1987.

34-**PARKER (R.H), YAMEY (B.S.)**, Accounting history, Some British contributions, Clarendon Press – Oxford, 1994.

35-**PARKER (R.H)**, Management accounting: an historical perspective, Mac Lillan, Londres, 1969.

36-**ZEFF (Stephan), Forging** Accounting Principles in Five Countries, A history and an analysis of trends, Universities, Ed-in burgh, 1971.

ج- باللغة الفرنسية

37-**AILLERET Piere**, essai de théorie de la normalisation, France, paris, 1982

38-**ANDERNACK (Isabelle)**, Guide de première application des normes IAS, Mémoire d'expertise comptable, Paris, novembre 2001.

39-**ANGLES (P.),DUPONT (E)** ,Précis de législation usuelle et commerciale ,Dunod , Paris – 1941 .

40-**ANTOINE (Joseph),CORNIL (Jean Paul)**,Lexique thématique de la comptabilité, De Broeck Wesel ,Bruxelles, 3è édition -,1989 .

41-**BAUCHET (Pierre)**, La nouvelle comptabilité nationale, Cujas, Paris, 1975.

42-**BELMONDO (Jean Pierre)**, Analyse des divergences entre les droits comptables anglais et français et organisation du professionnel dans le cadre d'une mission de tenue et d'établissement des états financiers selon les règles comptables britanniques, Mémoire d'expertise comptable, Paris,1992 .

43-**BERARD (Victor),LEMARCHAND (Yannick),**Le miroir du Marchand ,Art et sciences des comptes à travers les âges, Victor Bérard, Lyon ,1994 .

44-**BERNHEIM (Yves),**L'essentiel des US GAAP,Référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation internationale ,Mazars et Guerard ,Editions Maxima ,1ère édition 1997 ,2ème édition, Paris 1999 .

45-**BINET (Laurence),** Les Etats financiers anglo-saxons. Comparaison avec les états financiers dans le cadre de l'harmonisation Internationale, Economica, Paris 1991.

46-**BOISDE (Raymond**), Commerce et corporations, suivi d'extraits du Parfait Négociant de Jacques Savary , Editions, Libréaliste , Angoulême ,1941.

47-**BOISSIER (Luc),**Comptabilité et contrôle des comptes dans l'Antiquité. Recherches sur les origines des principes comptables, Thèse, Toulouse,1979.

48-**BRUBET Ander,** la normalisation au service de l'entreprise, de la science et de nation, objectifs et problèmes, paris

49-**BURLAUD (Alain)**, Comptabilité et droit comptable, L'intelligence des comptes et leur cadre légal -,Galliano, Paris , 1998 .

50-**CABAGOLS P. et OGER B.**, Comptabilité et finance dans les pays de l'est, in revue Economie, sep. 1996 N° 196,.

51-**CAUSSEMILLE (Edith)**,Les comptes annuels de sociétés de capitaux en France et en Allemagne ,Etude comparative de l'intégration des comptes des sociétés françaises dans les comptes consolidés de groupes allemands ,Mémoire d'expertise comptable ,Paris ,1992.

52-**CEGOS**,Méthode uniforme de calcul des prix de revient ,Cegos ,Paris,1937.

53-**Centre des Nations Unies** sur les sociétés transnationales, Conclusions sur les procédures à suivre par les sociétés transnationales en matière de comptabilité et de présentation de l'information, Nations Unies - New York, 1989.

54-**Centre des Nations Unies** sur les sociétés transnationales, Questions relatives' à la comptabilité et à la publication au niveau international: examen de 1988,Nations Unies, New York,1989.

55-**CESA ET FNEGE**,Plan comptable révisé ,Masson ,Paris ,1980 .

56-**CHARDONNET (Léo)**, Comptabilité supérieure, Delmas, Paris, 10è éditions 1960.

57-**CHMIELEWSKI (Daniel)**, Comprendre la comptabilité allemande, Dunod, Paris, 1989.

58-**CNCC – OECCA**, Histoire de la profession comptable, Editions comptables Malesherbes, Paris, 1993.

59-**CODE ANNOTE DE LA COMPTABILITE**, Editions des publications fiduciaires, Paris, 1979.

60-**COLSON (Michel Georges)**, Le chiffre, Le nombre, Le compte,Voyage dans le temps et dans l'espace ,Mémoire d'expertise comptable ,Paris ,1992 ,.

61-**Commission de normalisation des comptabilités**, Plan comptable général (projet élaboré par la commission et approuvé par arrêté du Ministre de l'Economie Nationale du 18 septembre 1947),Imprimerie Nationale, Paris ,1947.

62-**Commission des Communautés européennes**, Comparaison des systèmes comptables allemand, français, italien, britannique, japonais et américain aux prescriptions de la IVè directive du Conseil de juillet 1978 – 1987,Document DG XV,Commission des Communautés européennes.

63-**Commission interministérielle du Plan comptable**, Le plan comptable, projet de cadre comptable général élaboré par la Commission interministérielle instituée par le décret du 22 avril 1941,delmas, Paris.
64-**Compagnie nationale des commissaires aux comptes**,Normes,Commentaires, Déontologie,CNCC, Editions ,Paris ,1999.

65-**Conseil national de la comptabilité**,Etudes et documents,1958-1974,Imprimerie Nationale Paris.
66-**Conseil national de la comptabilité**,Etudes et documents,1975-1981,Imprimerie Nationale, Paris.
67-**Conseil national de la comptabilité**, Etudes et documents,Tome III,1982 -1988 , Imprimerie Nationale, Paris .
68-**Conseil national de la comptabilité**, Etudes et documents,Tome IV ,Imprimerie Nationale , Paris,1989.
69-**Conseil national de la comptabilité**, Plan comptable général (texte présenté par le Conseil supérieur de la comptabilité, approuvé par arrêté en date du 11 mai 1957, du Ministre des Affaires Economiques et Financières, et du Secrétaire d'Etat aux Affaires Economiques), Imprimerie Nationale, Paris,1957.

70-**Conseil national de la comptabilité**, Plan comptable général (élaboré par le Conseil national de la comptabilité et approuvé le 27 avril 1982 par arrêté du ministre de l'Economie et des Finances et du ministre délégué auprès du ministre de l'Economie et des Finances chargées du Budget) ,Imprimerie Nationale, Paris ,1982.

71-**Conseil national de la comptabilité**, Plan comptable général (élaboré par le Conseil national de la comptabilité et approuvé le 27 avril 1982 par arrêté du ministre de l'Economie et des Finances et du ministre délégué auprès du ministre de l'Economie et des Finances chargées du Budget. Complété et modifié le 9 décembre 1986 par arrêté du ministre d'Etat, ministre de l'Economie, des Finances et de la Privatisation), Imprimerie Nationale, Paris ,1986.

72-**Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables**, Commission de droit comptable, Normes comptables IAS – OEC ,Cahier spécial ,Paris ,2001.

73-**COZIAN (Maurice)**,Précis de fiscalité des entreprises ,LITEC ,Paris ,9è édition 1985.
74-**CROS - FAURE (Nathalie)**,La création, l'imagination sont' elles des vertus comptables, Mémoire d'expertise comptable, Paris ,1995.

75-**CURVEILLER (Stéphane)**Dunkerque, ville et port de Flandre au Moyen Age : à travers les comptes de bailliage de 1358 à 1407,Presses universitaires de Lille,Villeneuve d'Ascq , 1989.

76-**DEGONZAGUE (Philippe)**, Les impôts différés dans les comptes consolidés. La nouvelle norme américaine FAS 109, caractéristiques, utilisation en France et problèmes particuliers d'application, Mémoire d'expertise comptable, Paris, 1993.
77-**DEGOS (Jean Guy)**, Histoire de la comptabilité, PUF, Paris, 1998.
78-**DESCHAMPS (H.)**, Des vérifications et expertises en comptabilité, Lyon, Paris, Librairie Emile Vitté,1931.

79-FAVIER (Jean), Finance et fiscalité au Moyen Age, Société d'édition d'enseignement supérieur, Paris,1971.

80-FAVIER (Jean), Paris Deux mille ans d'histoire, Fayard, Paris ,1997.

81-FUZET (Henri),Cours de comptabilité et d'organisation ,Paris ,Delagrave,1940.

82-GARNIER (Pierre), La comptabilité, algèbre du droit et méthode d'observation des sciences économiques, Dunod, Paris,1947.

83-GAUDEMET (Jean), Les naissances du droit, Le temps, le pouvoir et la science au service du droit, Montchrestien, Paris, 1997.

84-GAXOTTE (Pierre), Le siècle de Louis XV, Fayard, Paris, 1974.

85-GIMPEL (Jean) La révolution industrielle du Moyen Age, Seuil, Paris, 1975.

86-GEORGHIOU (Jean Christophe), L'entrée d'une entreprise dans le périmètre de consolidation, Pratique actuelle et contexte international, Apports et limites des nouvelles règles de consolidation en France,Conséquences pratiques pour l'auditeur , Mémoire d'expertise comptable , Paris , 1999 .

87-GUILBAULT(C.Adolphe),Traité de comptabilité et d'administration industrielle, Guillaumin ,Paris ,1877 .

88-HAMON (Philippe), Les finances sous François premier, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Paris,1994.

89-Hoarau, (Cristain), L'harmonisation comptable internationale, revue de C.C.A Volume, Sep. 1995, paris,

90-HILAIRE (Jean),Introduction historique au droit commercial ,PUF ,Paris , 1986 .

91-IASC – OECCA - CNCC, Normes comptables internationales, Editions Comptables Malesherbes, Paris,1993 .

92-IASC – OECCA – CNCC, Normes comptables internationales, Editions Comptables Malesherbes, Paris, 1995.

93-IASC, Normes comptables Internationales, IASC – OEC – CNCC, Paris 1999.

94-IASC, Normes comptables Internationales, Mise à jour 2 000,IASC – OEC – CNCC, Paris 2001

95- IFAC – OEC – CNCC, Normes comptables internationales d'audit, Paris, 1999.

96-KLEE (Louis), La comptabilité des sociétés dans la C.E.E., La Villeguerin, Paris, 1992.

97-KRAMER (Samuel Noah), L'histoire commence à Sumer, Flammarion, Paris, 1994.

98-LACOUR (Léon), Précis de droit commercial, Paris, Dalloz,1950.

99-LANGLOIS (Georges), **FRIEDERICH(Micheline),BURLAUD(Alain)**,Comptabilité approfondie ,Foucher , Paris ,1992.

100-**LANGLOT (Jacqueline)**,Comptabilité anglo-saxonne , Normes, mécanismes et documents financiers ,Economica ,Paris,1992 .

101-**LEFEBVRE (Francis)**, Banques, Normes et réglementation comptables, Paris, 1993.

102-**LEFEBVRE(Francis)**,Dossiers internationaux Allemagne, FrancisL efebvre, Paris,5è édition ,1996 .

103-**LEFEBVRE (Francis)**, Mémento IASC,Normes comptables internationales, Francis Lefebvre ,Paris ,1995 .

104-**LEFEBVRE (Francis)**, Mémento pratique comptable 1998, Francis Lefebvre,Paris,1997.

105-**LEFEBVRE (Francis**), Mémento pratique comptable 2000,Francis Lefebvre, Paris,1999.

106-**LEFEBVRE (Francis)**, Mémento pratique comptable 1998,Francis Lefebvre,Paris 1997.

107-**LEFEBVRE (Francis),** Mémento pratique comptable 2000, Francis Lefebvre,Paris ,1999.

108-**LEFEBVRE-TEILLARD (Anne**), La société anonyme au XIXè siècle,PUF Paris ,1985.

109-**LEFRANC (Georges)**, Histoire du commerce,PUF , Paris , 1959

110-**LEJEUNE (Charles)**, Le commerce et la comptabilité enseignés par la documentation réelle Garnier, Paris, 1941.

111-**LEMARCHAND (Yannick)**, Du dépérissement à l'amortissement. Enquête sur l'histoire d'un concept et de sa traduction comptable, Ouest, Editions, Nantes, 1993.

112-**LUTFALLA (Georges)**,Rapport du Conseil Economique ,Mise en place du plan comptable général ,PUF , Paris .

113-**MARCHAL (Jean),** Manuel de comptabilité nationale française, Cujas,Paris , 5è édition 1967

114-**OBERT (Robert),** Comptabilité approfondie et révision, Dunod,Paris , 2ème édition 1998 , 4ème édition 2002.

115-**OBERT (Robert),**Droit comptable, comptabilité financière, audit , analyse et évolution ,Thèse sur travaux de doctorat en sciences de gestion ,Conservatoire national des arts et métiers , Paris , septembre 2000.

116-**OBERT (Robert)**, Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Dunod, Paris, 1994.

117-**OBERT (Robert)**, Pratique des normes IAS/IFRS,Dunod ,Paris ,2003.

118-**OBERT (Robert**), Synthèse de droit et de comptabilité,1.Opérations courantes et opérations affectant les structures et les groupes Dunod ,Paris , 18ème édition 2003.

119-**OBERT (Robert)**, Synthèse de droit et de comptabilité, 2. Audit et commissariat aux comptes, Aspects internationaux, Dunod, Paris, 3ème édition, 2002.

120-**OCDE**, Harmonisation des normes comptables, Réalisations et perspectives, OCDE,1986.

121-**OECCA**, Les principes comptables fondamentaux, Etude présentée à l'occasion du 36ème congrès,CSOECCA ,Paris ,1981, Recueil des principaux textes cités, Actes.

122-**OECCA,** L'Europe des Entreprises, Données économiques et réglementaires, Congrès des Experts Comptables, Nantes, 1993.

123-**PASQUALINI (François)**,Le principe de l'image fidèle en droit comptable, LITEC, Paris,1992.

124-**PEROCHON (Claude)**, Comptabilité générale, TQG1,Foucher, Paris ,1995.

125-**PEROCHON (Claude)**, Le nouveau plan comptable général, Guide d'application ,Foucher, Paris, 1979.

126-**PINCELOUP (Camille)**,Comptes et comptables contemporains, Un siècle d'histoire de la comptabilité dans son contexte politique et économique , Histoire de la comptabilité et des comptables , Nice,1993 .

127-**PRICEWATER HOUSECOOPERS,** Comptes consolidés, Règles françaises, Comparaison avec les normes IAS, Éditions Francis Lefebvre, Paris 3ème édition 2002.

128-**PRICEWATER HOUSECOOPERS**, IAS/IFRS 2002-2005,Divergences France,IAS/IFRS ,Votre passage aux normes IAS/IFRS ,Éditions Francis Lefebvre ,Paris ,à paraître 2003.

129-**QUERE (Christine)**, La procédure de rescrit. Une méthode de prévention des litiges en matière de doctrine comptable, Mémoire d'expertise comptable, Paris,1994

130-**RAFFOURNIER (Bernard)**, Les normes comptables internationales, Économica, Paris 1996.

131-**RAYBAUD, TURILLO (Brigitte),** Le droit comptable patrimonial, Les enjeux d'un droit comptable substantiel, Vuibert, Paris, 1997.

132-**REUNION DES MUSEES NATIONAUX**, Le Louvre, Les collections, Éditions de la réunion des musées nationaux, Paris, 1993.

133-**REVUE FIDUCIAIRE COMPTABLE**, Le droit comptable, N° 24 supplément au n° 288 , La revue fiduciaire comptable, Paris ,2002 .

134-**RIPERT (Georges), DURAND (Paul), ROBLOT (René**), Traité élémentaire de droit commercial, Commerçants, Sociétés, Valeurs mobilières et bourses de valeurs, Banques et opérations de Bourse, LGDJ,Paris, 4ème édition 1959.

135-**RIPERT (Georges), DURAND (Paul), ROBLOT (René**), Traité élémentaire de droit commercial, Effets de commerce, Contrats commerciaux, Faillite et règlement judiciaire, Droit fiscal des affaires, LGDJ, Paris, 4ème édition 1961.

136-**RIVES (Louis)**,Obsession fiscale et administration des entreprises, Essai sur le rapt de la comptabilité par le fisc ,Pelhade , Bordeaux , 1962

137-**Rochat M.,** et autre, audit des entreprises multinationales compatibilité internationale, ruibert édition, paris, 1997.

138-**ROUGE (Jean),** Les institutions romaines, Armand Colin, Paris, 1990.

139-**ROUSSE (Francis)**, Normalisation comptable, Principes et pratiques, Ministère de la Coopération et du Développement Documentation française, Paris, 1989.

140-**SAVATIER (René)**,Le droit comptable au service de l'homme , Dalloz, Paris , 1969 .

141-**TROUILLAT (Robert),** Le droit nouveau des sociétés commerciales, la loi du 24 juillet 1967 et les textes d'application commentés,Paris , Entreprise moderne d'édition , 1967.

142-**TURCQ (André),**Précis de Droit fiscal ,SETECA ,Paris ,1960 .

143-**VAN GREUNING (Hennie), KOEN (Marius**), LE VOURCH'MEOUCHY (Joëlle), Normes comptables internationales , Guide pratique , ESCP-EAP, The World Bank , FIDEF, CNCC Éditions, Paris 2000.

144-**VAN WOLPUT-GUERRA (Fabienne)**,DE HANN (Eddie) , Les procédures comptables et les comptes annuels , De Boeck Wesmael Bruxelles ,2è édition ,1990.

145-**VAVASSEUR (Auguste)**, Des sociétés à responsabilité limitée, Formulaire précédé d'une introduction avec commentaires de la loi du 5 mai 1863, suivi d'un appendice contenant l'exposé des motifs, rapport de la commission législative, et la discussion de la loi par le Corps législatif, Paris, Journal des notaires et des avocats, 1863.

146-**VERNEREY (Robert**), La comptabilité et de droit de 1807 à 1957,Mémoire d'expertise comptable,Paris ,s.d.

147-**VEYRENC (Albert)**, Cours pratique de comptabilité, Durassié, Paris,1957.

148-**VIANDIER (Alain) - DE LAUZAINGHIEN (Christian)**,Droit comptable, Dalloz, Paris ,2ème édition 1993 , VLAEMMINCK (Joseph H.) , Histoire et doctrines de la comptabilité , Pragnos , Vesoul, 1979.

149-**WALTON (Peter),** La comptabilité anglo-saxonne, Repères, La découverte, Paris, 2001.

150-**WALTON (Peter)**, le Royaume Unit, comptabilité internationale, ruibert, édition, paris, 1997.

ETUDES ET ARTICLES   د -دراسات و مقالات

Revues fondamentales

151-Bulletin comptable ET financier, BCF Groupes, Éditions Francis Lefebvre, 42 rue de Villers, 92532 Levallois Perret Cedex, mensuel, France

152-Revue fiduciaire comptable, La Revue Fiduciaire, 100 rue Lafayette, 75485 Paris cedex 10, mensuel, France

153-Bulletin CNCC – CNCC, 8 rue de l'Amiral de Coligny, 75 001 Paris,trimestriel, France

154-Bulletin Conseil national de la comptabilité,Ministère de l'Économie et des Finances , trimestriel , France

155-Revue française de Comptabilité, ECM, 183 Rue de Courcelles, 75817 Paris, mensuel, France.

Etudes spécifiques ET articles

156-ARCHER (Simon) MC LEAY (Stuart) Les rapports financiers des sociétés européennes cotées dans différents pays, problèmes liés à la présentation de l'information et aux travaux d'audit, Revue française de comptabilité, juin 1987,15 p.

157-AUGUSTIN (Gérald), Charles Penglaou, un auteur toujours d'actualité, Hommes, savoirs et pratiques de la comptabilité, AFC,Nantes, 1998 , p. 309 à 323.

158-AUGUSTIN (Gérald), Enquête sur Queulin, Est-il à l'origine d'un tournant dans l'histoire de la comptabilité, Actes des quatrièmes journées d'histoire de la comptabilité et du management, IAE de Poitiers, Association française de comptabilité, 26-27 mars 1998,p. 69 à 87.

159-AZIERES (Olivier), SIMMONDS (Andy), L'Odyssée comptable européenne, 1993 ou 2001, Touch Ross, Europe, 1989, 46 p.

160-AZIERES (Olivier), Nouvelles normes IASC, les réponses possibles aux problèmes d'acceptabilité, Option Finance, n° 361,26 juin 1995,p. 23

161-BANQUE DE FRANCE, Centrale des bilans, Informations comptables, La révision plan comptable général, N° 1,avril 1975,17 p.

162-BARR (Andrew), Securities et Exchange Commission (SEC) des Etats Unis et les comptables, Revue française de comptabilité, n° 100,Février 1970

163-BARTHES DE RUYTER (Georges) , GELARD (Gilbert) ,L'abus de droit ,une arme contre la comptabilité créative ,Revue française de comptabilité, n° 238 ,Octobre 1992 ,p. 31 à 35.

164-BARTHES de RUYTER (Georges), Réforme de la réglementation comptable (interview), Les Cahiers de l'Audit, n° 2, 3ème trimestre 1998, p. 14-18.

165-BERNARD (Sonia), Panorama des processus de normalisation dans le monde, Revue française de comptabilité, n° 295, septembre 1990, p. 39 à 42.

166-BERNARD (Sonia), Les instituts professionnels à travers le monde, des traditions différentes,Revue française de comptabilité ,n° 234 , mai 1992, p. 24 à 27.

167-BERNARD (Sonia), Harmonisation comptable, Où en est in, Revue française de comptabilité, n° 236,juillet,Août 1992, p. 14 à 16.

168-BERNARD (Sonia), La normalisation comptable dans dix pays, Revue française de comptabilité, n° 293, octobre 1997, p. 11 à 43.

169-BERNARD (Sonia), Vers une clarification des règles comptables applicables à l'occasion des fusions, Revue française de comptabilité, n° 309, mars 1999,p. 56 à 59.

170-BERNHEIM (Yves), Normaliser, Interpréter, Harmoniser, Où va-t-on ? ,Revue française de comptabilité, n° 289, mai 1997,p. 25 à 30.

171-BERNHEIM (Yves), L'harmonisation comptable internationale. La situation française, Revue de droit comptable, n° 97-4, 1997,p. 27-47.

172-BERNHEIM (Yves), Les mesures des performances des entreprises, Revue française de comptabilité, n° 298,mars 1998,p. 67 à 73.

173-BERNHEIM (Yves), De l'opportunité d'évaluation à la juste valeur, Revue française de comptabilité, n° 299, avril 1998, p. 58 à 64.

174-BERNHEIM (Yves), La difficile harmonisation comptable européenne, Option Finance, n° 516, 28 septembre 1998, p. 26.

175-BERNHEIM (Yves), A propos des principes comptables d'harmonisation et d'image(s) fidèle(s), Revue française de comptabilité, n° 305,Novembre 1998,p. 57 à 62.

176-BERNHEIM (Yves), De quelques conséquences néfastes de la juste valeur, Revue française de comptabilité, n° 308, février 1999, p. 64 à 68.

177-BERRY (Ian R.), La classification des pratiques comptables internationales, Association française de comptabilité,Reims ,1989 , 8 p.

178-BETHOUX (Raymond), KREMPER (Francis),Le cadre conceptuel de l'IASC. Contexte et contenu, Revue française de comptabilité, juin 1988,n° 191, p. 59 à 80.

179-BLANCHET (Jeannot),BOBET (Francine) ,Les normes comptables internationales, Revue fiduciaire comptable , n° 202 , Novembre 1995 ,p. 39 à 66.

180-BOCQUERAZ (Claude), Le projet de professionnalisation des comptables français avant la seconde guerre mondiale, Quatrième journée d'histoire de la comptabilité et du management, IAE de Poitiers,Association française de comptabilité,26-27 mars 1998 ,p. 1 à 19.

181-BOISSELIER (Patrick), Recherche et développement, les contradictions de la normalisation américaine ,Association Française de Comptabilité ,Reims ,1989, 23 p.

182-BOLIN (Manfred), Les sources du droit comptable allemand, Revue française de comptabilité, n° 221, mars 1991,p. 65 à 68.

183-BOUSSARD (Daniel), L'impact économique des choix comptables, un essai de synthèse des débats et recherches, Revue française de comptabilité - n° 147,Juin 1984,p. 230 à 239 et n° 148,Juillet -août 1984, p. 272 à 277.

184-CANTOR (Gary S), La comptabilité britannique, Revue Fiduciaire Comptable, N° 160, janvier 1991, p.43 à 69.

185-CAPRON (Michel), Les modes d'information comptable et financière des salariés : réflexions comparatives dans les pays occidentaux industriellement développés, Association française de Comptabilité, Reims 1989,12 p.

186-CARDON (Patrice), Comptabilisation des obligations de retraite, réflexions sur les nouvelles dispositions fiscales et comptables, Revue française de comptabilité, n° 155, mars 1985, p. 4 à 12.

187-CAUSSE (Geneviève), Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique francophone, Comptabilité Contrôle Audit, Revue de l'association française de comptabilité, mai 1999, p. 211 à 222.

188-CENTRE DE RECHERCHES ET DE DOCUMENTATION DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, Les principes comptables 1936 -1972,OECCA - CNCC, Dossiers Minerve, n° 1,Octobre 1989,24 p.

189-CENTRE DE RECHERCHES ET DE DOCUMENTATION DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, Les cadres conceptuels dans le monde, OECCA - CNCC, Dossiers Minerve, n° 2,Juillet 1990,28 p.

190-CENTRE DE RECHERCHES ET DE DOCUMENTATION DES EXPERTS COMPTABLES ET DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, Histoire de la normalisation et de la réglementation comptable en Allemagne, OECCA - CNCC, Dossiers Minerve, n° 3,Janvier 1991,48 p.

191-COLASSE (Bernard), La notion de normalisation comptable, Revue française de comptabilité, n° 182,Septembre 1987,p. 42 à 46.

192-COLASSE (Bernard), Les trois âges de la comptabilité, Revue française de gestion, n° 70,1988, p. 83 à 87.

193-COLASSE (Bernard), Actes de l'Université d'été de doctrine comptable, AFC-IAE de Poitiers,1995, 16 p.

194-COLASSE (Bernard) , STANDISH (Peter) , De la réforme 1996-1998 du dispositif français de la normalisation comptable , Comptabilité , Contrôle , Audit ,volume 4 , n° 2 , 1998 , p. 5 à 27.

195-COLLINS (Lionel), Perception de l'activité professionnelle il y a deux cents ans, Revue française de comptabilité, n° 232,Mars 1992 p. 51 & 52.

196-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 1,Janvier 1970.

197-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 4, octobre 1970.

198-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 5, janvier 1971.

199-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 6, avril 1971.

200-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 9, janvier 1972.

201-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 18, avril 1974.

202-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 19, juillet 1974.

203-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 20, octobre 1974.

204-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 21, janvier 1975.

205-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 30, avril 1977.

206-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 43, 3ème trimestre 1981.

207-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Bulletin n° 49, 4ème trimestre 1981.

208-CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE, Les marques, Un actif pour l'entreprise, Rapport de synthèse sur la comptabilisation et l'évaluation des marques développées de manière interne, Document 94,Mai 1992,115 p.

209-CORDOLIANI (H.F.A), Les recommandations publiées par l'Ordre en matière de diligences normales, Revue française de comptabilité, n° 42, septembre 1974,p. 323 – 328.

210-CORDOLIANI (H.F.A), La comptabilité dans son environnement international nouveau, Revue française de comptabilité, n° 46,Janvier 1975

211-COSSU (Claude), Entre le Tigre et l'Euphrate, l'écriture naquit de la comptabilité, Papier de recherche, Non daté.

212-COSSU (Claude), L'archéologie de la comptabilité, L'art comptable sans savoir lire ni écrire, Association française de comptabilité, Montpellier, 1995, p. 1157 à 1173.

213-COSSU (Claude), Les pratiques comptables en Mésopotamie, après l'invention de l'écriture, Actes de la deuxième journée d'histoire de la comptabilité, Université de Tours, 1996,p. 61-75.

214-COSTES (Jean François) , La fiscalité sur le revenu depuis le Moyen Age , Notes bleues 102, janvier 1997.

215-DE BEELDE (Ignace) , The development of a Belgian accounting code during the first half of the 20 th century , Cahier de recherches Association française de comptabilité n° 1 , IIème Journées d'Histoire, Tours, 29 mars 1996, p. 47 à 57.

216-DEGOS (Jean Guy) Les grands précurseurs de la comptabilité, Revue française de comptabilité, n° 161, octobre 1985, p. 34 à 41.

217-DEGOS (Jean Guy), Un comptable moderne sous la révolution, le bordelais Pierre Boucher, Revue française de comptabilité, n° 202, Juin 1989, p. 50 à 54.

218-DEGOS (Jean Guy), Diachronie d'une pensée comptable, Comptabilité,contrôle ,audit , Tome 3 , Volume 1 , mars 1997 ,p. 5 à 21.

219-DEGOS (Jean Guy), La comptabilité commence à Sumer, Actes du XIXè congrès de l'Association française de comptabilité à Nantes,14 au 16 mai 1998 ,p. 67 à 74.

220-DURAND (Romain), A propos de comptabilité de gestion, sept leçons de l'histoire, Revue française de comptabilité, n° 226,Septembre 1991,p. 24 à 28.

221-DURAND (Romain), La séparation des comptabilités, origines et conséquences, Revue française de comptabilité, n° 240, 1992, p. 72 à 81.

222-DURAND (Romain), Comportement économique et comptabilité, Recherches en comptabilité internationale, Association française de comptabilité, Université de Paris Dauphine, 1996, p. 27 à 34.

223-FEDERATION EUROPEENNE DES EXPERTS-COMPTABLES (FEE), Actual and potential conflicts between le EC accounting directives and IASs, Draft, 8 avril 1998, 36 p.

224-FLOWER (John), the future shape of harmonization, the EU versus IASC versus the SEC, European Accounting Review, 6/2 1997, p. 281 à 303.

225-GELARD (Gilbert), Harmonisation comptable, Où en est on, Revue française de comptabilité, n° 236,Juillet août 1992,3 p.

226-GELARD (Gilbert), Le point sur les normes internationales et sur l'évolution de l'IASC, Revue française de comptabilité - n° 238 - octobre 1992 - p. 19 à 23.

227-GELARD (Gilbert), La normalisation comptable Internationale de l'IASC, Revue française de comptabilité, n° 258,Juillet-Août 1994, p. 22 à 25.

228-GELARD (Gilbert), Les fondements de la normalisation comptable, Un an d'évolution, Revue française de comptabilité, n° 287,Mars 1997, p. 62 à 65.

229-GELARD (Gilbert), Les recommandations du G4 + 1,vers une suppression du pooling, Revue française de comptabilité, n° 308, juillet, février 1999, p. 46 à 49.

230-GIOT (Henri), Règles comptables françaises et référentiels IASC et FASB standards, Différences et convergences, Revue française de comptabilité, n° 293, octobre 1997, p. 45 à 56.

231-GILLET (J.P.), DOZIN (F.), La nouvelle législation belge, essai de synthèse, Revue française de comptabilité,n° 80 ,Février 1978 ,p. 67 à 90.

232-GORE (François), Les notions de régularité ET de sincérité des comptes, Revue française de comptabilité, n° 25, avril 1973

233-GRONDIN (Hervé), Les retraitements des comptes sociaux français suivant les normes américaines, Revue française de comptabilité, avril 1987, n° 187, p. 31 à 42.

234-HADDOU (Georges), Fiscalité et comptabilité, Evolution législative depuis 1920,Revue française de comptabilité, juillet -août 1991, n° 225, p. 55 à 64.

235-HOARAU (Christian), L'harmonisation comptable internationale. Vers la reconnaissance mutuelle normative, Comptabilité, Contrôle, Audit, Tome 1, Volume 2, septembre 1995, p. 75 à 88.

236-HOARAU (Christian), Un point de vue à propos de la réforme 1996-1998 du dispositif français de normalisation comptable, adaptation ou rupture, Comptabilité, Contrôle, Audit, Volume 4, n° 2, septembre 1998, p. 29 et 30.

237-KERVILLER (Isabelle), La quatrième directive européenne et ses incidences en France, Revue française de comptabilité, n° 130, novembre 1982, p. 437-456

238-KLEE (Louis), Les normes professionnelles d'audit en Allemagne, Revue française de comptabilité, N° 229,Décembre 1991, p. 49 à 53.

239-KLEE (Louis), La comptabilité allemande, Revue fiduciaire comptable, n° 175,mai 1992, p. 33 à 69.

240-LAGARRIGUE (Jean Pierre), Les principes et règles comptables au regard du domaine respectif de la loi et du règlement, Revue française de comptabilité, n° 126,juin 1982.

241-LAGARRIGUE (Jean Pierre), Réflexion sur l'image fidèle, A propos de l'espèce Argyll, Revue française de comptabilité, n° 134, mars 1983, p : 140 à 144.

242-LEBRUN (Benoît), L'harmonisation comptable internationale, Revue fiduciaire comptable, n° 216,février 1996, p. 15-21.

243-LEDRO (Jean Paul), Le plan comptable international, Revue française de comptabilité n° 94,juin- juillet 1969.

244-LEFEBVRE (Francis), La directive 4 bis (comptes annuels et comptes consolidés des banques et autres établissements financiers), Bulletin comptable et financier Francis Lefebvre, n° 35,juin 1987, p. 92 à 104.

245-LEMARCHAND (Yannick), l'échec de l'unification des bilans, Le rendez- vous manqué de la normalisation, Comptabilité, Contrôle, Audit, mars 1995 n° 1,p : 7 à 24.

246-MARCHES ET TECHNIQUES FINANCIERS, Dossier "L'harmonisation des normes internationales", septembre 1995,n° 73,p:12 à 63.

258-MAVRIDORAKIS (Georges), La pénétration fiscale dans la comptabilité des amortissements, Revue française de comptabilité, mai 1970 n° 103, p: 663 à 675.

247-MIKOL (Alain), MATT (Jean Michel), L'image fidèle, la doctrine et la loi, Revue française de comptabilité, décembre 1986,n° 174, p : 39 à 49.

248-MILOT (Jean Pierre), Contribution au débat sur l'harmonisation comptable internationale, Bulletin du Conseil national de la comptabilité, 2ème trimestre 1996, p : 5 à 10.

249- NACIRI (Ahmed), Une analyse comparative des systèmes de normalisation français et américain, Revue française de comptabilité, septembre 1986,10 p.

250-NACIRI (Ahmed), Le cadre conceptuel américain et ses conséquences sur le modèle comptable traditionnel, Revue française de comptabilité, n° 173,novembre 1986,p:44 à 52.

251-NOBES (Chris), RODER (Jens), SLOMB (Saskia), (Traduction de Gilbert GELARD), Les comptes consolidés favorisent' ils l'harmonisation internationale,Revue française de comptabilité , n° 253 ,février 1994 p : 42 à 49.

252-OLIVERO (Bernard), La profession comptable en Europe, Vers une harmonisation, Revue française de comptabilité, n° 244,avril 1993, p: 76 à 87.

253-PLAS (André), Autonomie de la comptabilité par rapport à la fiscalité, Revue française de comptabilité, n° 69, février 1977, p: 43 à 56.

254-PROST (André), KLEE (Louis), La face cachée des directives comptables européennes, Revue de droit comptable, n° 90-2,juin 1990, p: 3 à 32.

255-RAPPAPORT (Alfred), Economic Impact of accounting – Standards, Implication for the FASB, The Journal of the Accountancy, Mai 1977, p: 89 à 97.

256-REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE, La création du comité international des principes comptables, IASC, n° 31,octobre 1973, p : 419 à 422

257-REVUE FRANCAISE DE COMPTABILITE, Vers l'harmonisation des pratiques comptables européennes, Revue française de comptabilité, n° 231, février 1992

258-RICHARD (Jacques), Quelques éléments de l'évolution des plans comptables cadre en Europe de 1900 à 1945, Congrès Association française de comptabilité, Paris,1994. Document de recherche présenté au congrès de l'AFC. Texte élaboré et traduit grâce au support financier de la FNEGE (Fédération Nationale pour la L'Enseignement de la Gestion des Entreprises).

259-RICHARD (Jacques), Vingt ans de normalisation comptable française en Europe, grandeur et décadence, Comptabilité Contrôle Audit, Revue de l'association française de comptabilité, mai 1999, p: 223 à 232.

260-ROSSIGNOL (Jean Luc), Comptabilité ET fiscalité, chronique d'une relation "impérieuse", Association française de comptabilité,5èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management ,Université d'Orléans ,25 et 26 mars 1999 ,23 p.

261-SCHEID (Jean Claude), STANDISH (Peter), La normalisation comptable, sa perception dans le monde anglophone et en France, Revue française de comptabilité, mai 1989,p : 90 à 99.

262-SIMON (Claude), STOLOWY (Hervé), Vingt ans d'harmonisation comptable internationale, Comptabilité, Contrôle, Audit,Mai 1999 ,p:45 à 60.

263-STANDISH (Peter), Cadre conceptuel ET analyse comparative, contribution française et anglo-américaine, Association française de comptabilité, Jouy en Josas,1991,19 p.

264-STILLING (Peter), Royaume Uni, deux années de transformation de la normalisation comptable, Revue française de comptabilité, n° 229, novembre 1992, p : 72 à 79.

265-TELLER (Robert), La normalisation comptable européenne, éléments de droit comptable comparé,Fiscalité européenne Revue 1988-1 ,63 p.

266-TELLER (Robert), La normalisation comptable à deux ans du marché unique européen, Fiscalité européenne Revue, 1991-1, p: 5 à 22.

267-VAN HULLE (Karel), Harmonization of accounting standards, A view from European community, European Accounting Review, Volume 1, N° 1, 1992, p: 161 à 172.

268-VAN HULLE (Karel), L'harmonisation comptable européenne, une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale, Revue française de comptabilité, n° 275, février 1996,p : 29-38.

269-VAN HULLE (Karel), Rôle de la commission européenne,en Europe comptable et dans l'IASC ,Bulletin comptable Francis Lefebvre ,avril 1997 ,p :17 à 20.

270-VERDIER (Françoise), La comptabilité américaine - Revue Fiduciaire Comptable, n° 168 et 169, octobre et novembre 1991,p : 26 à 69 et p : 33 à 69.

271-VIDAL (Dominique),L'information comptable et l'objectif de prévention après la loi du 1 mars 1984 ,Revue française de comptabilité ,n° 152, décembre 1984 ,p :474 à 486.

272-WALTON (Peter), Liens entre comptabilité financière et la fiscalité au Royaume Uni, Revue française de comptabilité, n° 235,juin 1992,p: 48 à 50.

Oracle référentiel :

273-AMY Beaulieu, YITZIK D. Brenman ET Evelyn Neumay, Using Oracle Payables, release10, volume1,2 &3, June 1992, USA.

274-BENITA Asher, ET ROB Zwieback, Oracle Payable, Consolidation and Reporting, 1995,USA

275-CHRISTOPHER Andrews, **(ET Major Contributors**), Oracle Payable, Reference manual, Volume3, release10. Version7.0, March 1994, USA.

276-CHRISTOPHER Andrews, (**ET Major Contributors**), Oracle General Ledger, reference manual, release10, volume1& 2, 1994, USA

277-TONY Onisko, (**ET Major Contributors),** Oracle Application, System Administration, Release10, December 1996, USA

278-VICTORIA Andersen, **(ET Major Contributors),** Oracle Payable, February 1997, USA

Business Objects Referential :

279-CAMBOT J.M. (**Auteur initial**), Business Objects, Manuel de l’utilisateur, version3.1, 1995, France,

280-CAMBOT J.M. (Auteur initial), Business Objects, Guide analyser, version 3.1, 1995, France

MAXI MO Référentiel :

281-BP AMOCO, Finance manger’s guide, MAXIMO U.I, Release U.1.1, MRO Soft ware, INC, 2001

282-BP AMOCO, user guide, MAXIMO, release 4.1.1 MRO Soft INC, 2001

فهرس المحتويات